

FABIO PUGLIESI

A INSTITUIÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL TRIBUTÁRIO POR TRATADO
INTERNACIONAL

Florianópolis (SC)
2004

FÁBIO PUGLIESI

A INSTITUIÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL TRIBUTÁRIO POR TRATADO
INTERNACIONAL

Orientador: Professor Doutor Índio Jorge Zavarizi

Florianópolis (SC)
2004

FABIO PUGLIESI

**A INSTITUIÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL TRIBUTÁRIO POR TRATADO
INTERNACIONAL**

Tese apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa
Catarina, como requisito
parcial à obtenção do grau de
doutor.

**Florianópolis (SC)
2004**

DEDICATÓRIA

Ao povo brasileiro que,
suportando a carga tributária,
mantém a universidade pública.

AGRADECIMENTOS

Ao professor doutor Índio Jorge Zavarizi pela orientação segura e o incentivo para prosseguir meus estudos de doutorado. Sentirei saudades das nossas conversas, norteadas pela mais amiga franqueza, que permitiram a elaboração desta tese.

Sou grato à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, nas pessoas dos professores doutores Olga Maria Boschi de Oliveira e Antonio Carlos Wolkmer e dos funcionários sob a sua orientação.

Aos professores doutores da Universidade Federal de Santa Catarina Aires José Rover, Carlos Araújo Leonetti, Humberto Pereira Vechio, Jeanine Nicolazzi Philippi, Ubaldo Cesar Balthazar e Vera Regina Pereira de Andrade pelas indispensáveis trocas de idéias e pelo incentivo.

Ao professor doutor Fabio Nusdeo, da Universidade de São Paulo e ao, sempre presente, professor doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior agradeço os momentos de convivência que foram indispensáveis para a elaboração de um trabalho desta natureza.

A Aline Schmidt pelo amor, carinho e compreensão dispensados, que integraram o suporte emocional para este trabalho.

A Aloysio Meirelles de Miranda Filho, Angelo Patrício Stachini, Elisa Marcondes Grossi Manfredini, Giovanni de Paula, Laerte Setúbal Filho, Marco Antonio Manfredini, Otávio Augusto Moreira D'Elia agradeço os momentos de convivência nas diferentes etapas que fazem a vida.

Aos meus tios, Dr. Antonio Marcos Sartori e Cleusa Pegoraro Sartori pelo apoio que têm me dispensado, sem o qual não seria viável esta tese, e aos meus pais, Oswaldo e Therezinha, pelo que sempre puderam fazer.

A Thereza Christina de Oliveira Lindenberg sou grato pelo apoio nas diferentes épocas de nossas vidas e que, à frente da bicentenária Fazenda Santa Genebra, cuja História se confunde com a do Brasil, constitui um exemplo de coragem.

Aos meus filhos Carolina e Homero, agradeço a alegria e vontade de viver que me inspiram, com votos de que se convençam de que tudo pode frustrar na vida, menos o contato com as grandes obras do pensamento, que propicia a elaboração de um trabalho desta natureza.

A Profa. MSc. Sueli Duarte Aragão pelo cuidadoso trabalho de revisão.

EPÍGRAFE

"... mostrai-me um denário. De quem é a imagem e a inscrição que tem? Responderam: De César. Ele disse-lhes: Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus."

Lucas, capítulo 20, versículos 23-25.

RESUMO

Esta tese tem por objeto analisar se o dever instrumental tributário pode ser instituído por meio de tratado internacional. O comércio internacional experimenta uma profunda modificação decorrente da concentração empresarial. O que se denomina troca de bens entre os Estados reflete, muitas vezes, as operações internas de empresas distribuídas em territórios sujeitos a soberanias diversas. Os agentes econômicos que se organizam desta maneira buscam, também, pagar menos tributos, em particular no Brasil, em razão da impossibilidade de controle e fiscalização da arrecadação do tributo em territórios de outros países. Visto que não se vislumbra, em futuro próximo, uma tributação mundial, isto implica um aumento da carga tributária sobre aqueles que permanecem operando exclusivamente no território brasileiro, o que desconsidera o postulado da capacidade econômica na tributação, que preconiza que se deve exigir o tributo daqueles que têm melhores condições econômicas de contribuir para a atividade estatal. Esta situação se agrava ainda mais pela globalização financeira e suas conseqüências sobre a política monetária brasileira, o que tem particular interesse para o direito tributário, posto que a moeda é o objeto mediato da obrigação tributária. O tratado internacional tem sido utilizado pelos Estados soberanos para coordenar suas ações. Assim, é analisada a maneira como este veículo normativo se insere no ordenamento jurídico brasileiro, focando as implicações daqueles que autorizam troca de informações sobre contribuintes perante o ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que o seu conteúdo deve observar os princípios constitucionais tributários. Em razão do dever instrumental tributário se destinar a controlar e a fiscalizar a arrecadação do tributo, este trabalho analisa os princípios que devem orientar a administração tributária e os relativos ao direito tributário internacional do Brasil, bem como o papel da lei na democracia representativa contemporânea. Em razão do Código Tributário Nacional denominar "obrigação tributária acessória", o que este trabalho prefere denominar dever instrumental tributário, faz-se uma breve descrição da obrigação tributária, considerando-a no contexto internacional. Conclui-se, por fim, que o tratado internacional pode instituir dever instrumental tributário, podendo constituir um instrumento de maior eficácia na troca de informações entre administrações tributárias de diferentes países, em razão do desenvolvimento das tecnologias de informação, notadamente a internet, e seu caráter de

generalidade que constitui estímulo ao sujeito passivo para o pagamento do tributo.

Palavras-chave: dever instrumental tributário; direito tributário; obrigação tributária acessória; princípios e regras jurídicas; soberania tributária; tratado internacional.

ABSTRACT

This thesis aims analyzing the possibility of attributing the instrumental tax obligation through an international treaty. The international trade due to the concentration of corporations has faced deep changes. Most of the time, the goods exchange among states is a reflection of internal operations of corporations distributed in countries with different sovereignties. Economical agents which are organized in such a way also search to pay less taxes, mainly in Brazil, because of the impossibility of control and fiscalization of tax collection in other countries. Since a global taxation can not be seen in a future nearby, there is an implied increase in the tax burden of those that operate exclusively in Brazil. This burden does not consider the claims of the economic capacity principle, in taxation, that states that tax must be charged on the ones who have more economical conditions to contribute to the state activities. This situation is even worsen by the financial globalization and by its consequences on the Brazilian monetary policy, in relation to Tributary Law, since currency is the main object of taxation. The international treaty has been used by sovereign states to coordinate their actions. Thus, this study analyzes the way, in which this regulation vehicle is inserted in the Brazilian juridical ordering, since its content must follow the tax constitutional principles. As the instrumental tax obligation focuses the control and fiscalization of tax collection, this study analyzes principles which should guide Tributary Administration and the ones related to International Tributary Law, as well as the role law plays in contemporary representative democracy. Because the Brazilian Tax Code names "secondary tax obligation" what this study refers to as instrumental tax obligation, there is a brief description of the tax obligation in the international scenery. Finally, it is concluded that the international treaty may institute the instrumental tax obligation, which may be an instrument of efficacy in the exchange of information among Tributary Administrations from different countries, as information technologies are highly developed, such as Internet, and because of its characteristic of generality, which motivates the passive subject to pay taxes.

Key words: instrumental tax obligation, Tributary Law; secondary tax obligation; juridical principles and rules; tax sovereignty; international treaty.

RIASSUNTO

Scopo di questa tesi è analizzare se il dovere strumentale tributario può essere istituito a mezzo di trattato internazionale. Il commercio internazionale affronta una modifica profonda derivante dalle concentrazioni d'impresa. Ciò che viene definito come scambio di beni tra gli Stati riguarda, molte volte, le operazioni interne di aziende articolate in territori soggetti a sovranità diverse. Gli operatori economici che si organizzano in questo modo cercano, inoltre, di pagare meno tributi, particolarmente in Brasile, in ragione dell'impossibilità di controllo e fiscalizzazione delle entrate tributarie in territori di altri paesi. Considerato che non si intravede in un futuro prossimo una fiscalità mondiale, questo implica un aumento del carico tributario su coloro che permangono a operare esclusivamente in territorio brasiliano: ciò contraddice il postulato "della capacità economica nella tributazione", che sancisce che si deve esigere il tributo da coloro che hanno migliori condizioni economiche per contribuire all'attività statale. Questa situazione si aggrava ulteriormente per la globalizzazione finanziaria e il suo impatto sulla politica monetaria brasiliana, cosa di particolare interesse per il Diritto Tributario, dato che la moneta è l'oggetto mediato dell'obbligazione tributaria. Il trattato internazionale viene utilizzato dagli Stati sovrani per coordinare le loro azioni. Così, viene analizzata la maniera come questo veicolo normativo si inserisce nell'ordinamento giuridico brasiliano, focalizzando le implicazioni per coloro che autorizzano lo scambio di informazioni sui contribuenti innanzi all'ordinamento giuridico brasiliano, avendo presente che il suo contenuto deve osservare i principi costituzionali tributari. In ragione del fatto che il dovere strumentale tributario è destinato al controllo e alla fiscalizzazione delle entrate tributarie, questo lavoro analizza i principi che devono orientare l'Amministrazione Tributaria e quelli relativi al Diritto Tributario Internazionale del Brasile, come pure il ruolo della legge nella democrazia rappresentativa contemporanea. Dato che il Codice Tributario Nazionale definisce "l'obbligo tributario accessorio", che questo lavoro preferisce denominare "dovere strumentale tributario", viene effettuata una breve descrizione dell'obbligo tributario, considerandolo nel contesto internazionale. Si conclude, quindi, che il trattato internazionale può istituire il dovere strumentale tributario, quale strumento di maggior efficacia in luogo dello scambio di informazioni tra le Amministrazioni Tributarie di differenti

paesi, in ragione dello sviluppo delle tecnologie di informazione, in particolare di Internet, e il suo carattere di generalità che costituisce uno stimolo al soggetto passivo per il pagamento del tributo.

Parole-chiave: dovere strumentale tributario; diritto tributario; obbligo tributario accessorio; principi e regole giuridiche; sovranità tributaria; trattato internazionale.

LISTA DE SIGLAS

ADIN - Ação declaratória de inconstitucionalidade
ALCA - Área de Livre Comércio das Américas
CADH - Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica)
CF - Constituição Federal
CTN - Código Tributário Nacional
CV - Convenção de Viena sobre direito dos tratados
EUA - Estados Unidos da América
FAPESP - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo
FMI - Fundo Monetário Internacional
HC - Habeas corpus
ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IPTU - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IVA - Imposto sobre valor agregado
LC - lei complementar
MERCOSUL - Mercado Comum do Cone Sul
NCC - Código Civil (lei n. 10.406/02)
OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento
OMC - Organização Mundial do Comércio
STF - Supremo Tribunal Federal
STJ - Superior Tribunal de Justiça
UE - União Européia
URSS - União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
1 - O CONTEXTO INTERNACIONAL.....	23
1.1 A inserção brasileira.....	23
1.2 A concentração empresarial.....	34
1.3 As estratégias utilizadas para redução da carga tributária.....	44
1.4 A moeda e o tributo.....	49
1.5 A moeda no contexto internacional.....	56
1.6 O papel da internet na administração tributária.....	61
2 - TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	68
2.1 Conceito de tratado internacional.....	68
2.2 Monismo e Dualismo.....	72
2.3 A vigência do tratado na ordem interna.....	77
2.4 A vinculação do Poder Executivo na promulgação do tratado.....	84
2.5 A posição do tratado na hierarquia das normas jurídicas.....	87
2.6 A Extinção do Tratado internacional.....	101
2.7 Tratados de Troca de informações e Cooperação Administrativa.....	106
3 - ASPECTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL.....	114
3.1 Soberania tributária.....	114
3.2 Âmbitos de incidência e de eficácia da norma tributária	

no espaço.....	118
3.3 Princípios Constitucionais tributários.....	128
3.4 A obrigação tributária.....	143
3.5 A competência tributária e os tratados internacionais em matéria tributária.....	152
 4 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	 159
4.1 Princípios de direito administrativo.....	152
4.2 O contribuinte e o lançamento tributário.....	168
4.3 A identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte e o sigilo bancário..	187
4.4 O dever instrumental tributário e a segurança do contribuinte.....	196
4.5 A instituição de dever instrumental tributário por meio de tratado.....	206
 CONCLUSÃO.....	 214
 REFERÊNCIAS.....	 218

INTRODUÇÃO

A política econômica externa de cada Estado lança mão de técnicas para disciplinar as importações e as exportações de bens de capital, assim como os insumos indispensáveis para a continuidade da atividade econômica.

O processo de internacionalização da produção cria novas estruturas de vinculação econômico-internacionais e, ante a mobilidade internacional do capital financeiro, impõe a colaboração entre Estados soberanos.

As empresas transnacionais atuam em vários países por meio de subsidiárias e filiais, promovendo operações entre sociedades que integram uma mesma atividade empresarial.

O Brasil, em particular, desde o início do século XX, tem-se esforçado para agregar valor aos seus produtos, não se conformando em assistir passivamente a perda de competitividade de suas matérias-primas no mercado internacional, sendo cada vez mais substituídas por novos materiais.

Constitui, porém, inegável realidade a crescente participação do capital estrangeiro no controle da atividade produtiva brasileira, gerando sérias implicações políticas e econômicas, inclusive no que diz respeito à competitividade internacional do país e à arrecadação e fiscalização de tributos.

A tributação constitui o veículo por meio do qual o Estado obtém recursos. Por outro lado, as empresas e o trabalho especializado, organizados globalmente, desenvolvem estratégias para pagar menos tributos para os diferentes países em que desenvolvem sua atividade. Em consequência, aumenta-se a carga tributária sobre aqueles que mantêm suas atividades exclusivamente no território nacional.

Embora seja desejável que se institua uma tributação mundial, não se pode esperar seu surgimento em um futuro próximo por estar a tributação ligada estreitamente ao Estado.

Em virtude deste trabalho adotar a expressão "dever instrumental tributário", ao invés de obrigação tributária acessória, aludida no Código Tributário Nacional (CTN), analisa-se a obrigação que se relaciona diretamente com o dever de pagar tributo.

Diferentemente da obrigação relativa ao tributo, o dever instrumental tributário resulta de disposição normativa que objetiva controlar a arrecadação da importância devida a título de tributo.

Ainda que não tenha conteúdo patrimonial e se destine ao controle da arrecadação pela Fazenda Pública, o dever instrumental tributário tem, também, fundamental importância para o contribuinte.

Em decorrência do dever instrumental tributário faz-se necessário fornecer à Fazenda Pública informações sigilosas que, muitas vezes, permitem identificar dados muito

particulares do contribuinte - aqueles que só dizem respeito à pessoa, seja física ou jurídica, indo além daqueles que identificam a maneira ou como organiza sua vida privada - como as estratégias empresariais que podem se confundir com os interesses nacionais, por exemplo, quando se trata de matérias-primas estratégicas como o petróleo.

As disposições normativas destinadas a instituir o dever instrumental tributário podem decorrer de normas infralegais. Diferentemente da reserva absoluta de lei, exigida pela Constituição Federal (CF) para instituir e aumentar tributo, vigora, relativamente ao dever instrumental tributário, o que se convencionou chamar de "princípio da legalidade ampla" que, contrastando com a primeira, postula que na lei devem ser estabelecidos, em especial, os contornos do dispositivo instituidor do dever instrumental tributário.

O dever instrumental tributário tem suma importância para garantir a efetividade da norma tributária, todavia, não tem caráter patrimonial, repita-se, apesar do CTN denominá-lo de "obrigação tributária acessória". Talvez, em virtude disso, tenha sido um tanto negligenciado o estudo do dever instrumental tributário.

A rigor, ao longo do trabalho observar-se-á que isto é particularmente necessário ao se tratar de Direito Tributário Internacional, pois não se verifica uma disposição dos Estados nacionais de abdicarem, em favor de instituições supra-estatais, de sua soberania para instituir tributos ou para

emitir moeda. Chega a surgir um direito resultante de acordos regionais, dentre os quais se destaca a União Européia (UE), sobre a qual se fará alusão na medida em que sua experiência afigurar-se útil para os fins do presente estudo. Entretanto, tal direito não elimina a soberania estatal, pelo contrário, parte de seu reconhecimento, embora passe a ser atribuída aos Estados-membro a disciplina de matérias de menor importância, comparado com as matérias que lhe eram atribuídas antes da unificação monetária européia.

Os Estados, em resposta à globalização do capital, adotam uma nova forma de organização política internacional calcada na necessária coordenação nos mais diferentes campos, inclusive o penal. Observe-se, porém, que a lei aplicada pelo Estado para a punição do crime, a exemplo do que ocorre no Direito Tributário, relativamente ao surgimento do dever de pagar tributo, é a promulgada pelo Estado.

O tratado, por sua vez, constitui o veículo normativo mais difundido para os Estados estabelecerem normas em âmbito internacional, reconhecendo-se nele a possibilidade de se instituírem normas jurídicas de diferentes naturezas, dentre as instituidoras de novos direitos e garantias, ainda não previstos na CF, segundo o autorizado pelo artigo 5º, parágrafo 2º, da Carta Magna.

A instituição de dever instrumental tributário, por meio de tratado internacional, pode ter, por exemplo, o desiderato de evitar a evasão tributária. Neste particular,

analisar-se-ão as questões relativas à quebra do sigilo bancário e ao direito fundamental à intimidade, decorrentes de situações que constituam crime de lavagem de dinheiro, quando objetos de consideração os fundamentos do Direito Tributário Internacional do Brasil.

Serão igualmente analisados o interesse da Fazenda Pública e os princípios que devem nortear a atuação da administração tributária, no que se refere à preocupação de não se transpor para a arena internacional, sob o argumento de “caçar sonegadores”, as arbitrariedades que a experiência jurídica brasileira tem demonstrado.

Far-se-á, também, a análise das características da obrigação tributária e dos fundamentos do Direito Tributário Internacional do Brasil, visto que os princípios que devem orientar a administração tributária dependem do estudo dos fundamentos do direito constitucional tributário.

Como se verificará, a expressão “fundamentos de Direito Constitucional Tributário” não constitui mera sinonímia de “princípios constitucionais tributários”, em razão da classificação, crescentemente admitida na doutrina, que os princípios e as regras constituem espécies do gênero norma jurídica.

O marco teórico apóia-se no ordenamento jurídico brasileiro, considerando-se principalmente a Constituição da República Federativa do Brasil e o Código Tributário Nacional. Assim eleger-se a ciência dogmática do Direito, todavia

pensando o direito tributário internacional como um instrumento de engenharia institucional capaz de influenciar a prática jurídica com base nos ideais de justiça social, bem como considerando aspectos importantes da vida econômica e social do país, inserido em um mundo globalizado.

Adotou-se o método dedutivo para analisar a possibilidade do tratado internacional instituir dever instrumental tributário, observado que as premissas expostas nos três primeiros capítulos, servirão de base para a proposição contida no quarto capítulo.

No primeiro capítulo tratar-se-á de contextualizar o trabalho no âmbito internacional, discorrendo-se sobre a inserção do Brasil neste contexto, seu esforço na formação do setor secundário da economia e o atual papel que representa no cenário mundial. Em seguida, apresentar-se-á o processo de concentração de empresas, em nível mundial, ressaltando que os dados de comércio entre países representam operações internas de transnacionais e expondo as estratégias para a redução da carga tributária. Na qualidade de objeto mediato da obrigação tributária, analisar-se-ão as funções da moeda e o porquê de se lhes estar privilegiando o papel de reserva de valor na globalização financeira internacional. Por fim, expor-se-á como o uso da internet pode ajudar a estruturação da administração tributária e a efetividade material das normas de controle decorrentes da colaboração entre os Estados soberanos.

No segundo capítulo analisar-se-á o conceito de tratado internacional, inclusive as matérias que podem ser disciplinadas por este veículo normativo. Segue-se o estudo da relação existente entre ordem jurídica interna e internacional, ainda, a posição do tratado na ordem jurídica interna, os requisitos para sua vigência, o papel do Poder Executivo na promulgação, a posição do tratado na hierarquia das normas jurídicas e, por fim, a experiência relativa à troca de informações entre Estados soberanos.

No terceiro capítulo, posteriormente ao estudo do significado de soberania tributária, analisar-se-ão os âmbitos de incidência e eficácia da norma tributária, tema referente ao alcance reconhecido para a própria norma tributária e os meios para exigir e controlar a arrecadação do tributo em território estrangeiro. Em seguida, a fim de vincar a imprecisão da expressão "obrigações tributárias acessórias" (ainda aceita, sem maiores críticas, por diversos autores), proceder-se-á à exposição dos aspectos da obrigação que faz surgir o dever de pagar o tributo, bem como os fundamentos constitucionais tributários, destacando a necessária observância da perspectiva da Constituição Federal (CF) pelo tratado. Atenção será detida, em particular, na discussão sobre o alcance do tratado nos Estados Federais, como o Brasil, e na questão do sigilo bancário, tendo em vista a circunstância da crescente mobilidade do capital financeiro pelo mundo.

No quarto capítulo analisar-se-á, de início, a relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública, focando o poder atribuído a esta no lançamento tributário e, posteriormente, a importância do dever instrumental tributário para um controle mais eficaz da arrecadação e para maior segurança do contribuinte. Por fim, abordar-se-á a possibilidade de sua instituição por tratado, tendo em vista o papel da lei na democracia representativa contemporânea.

1 - O CONTEXTO INTERNACIONAL

1.1 A inserção brasileira

A noção de elasticidade¹ é extremamente importante para se avaliar a participação de uma mercadoria em determinado mercado e, conseqüentemente, considerar o papel de determinado país no comércio internacional.

De acordo com o conceito de elasticidade, as mercadorias podem ser classificadas em bens de *demanda inelástica*, ou *fracamente elástica*, e bens de *demanda fortemente elástica*².

Entre os primeiros encontram-se os bens de primeira necessidade e agrícolas. Entre estes bens, os economistas classificam o sal, que é consumido em pequenas quantidades e constitui alimento indispensável na alimentação cotidiana,

¹ A elasticidade da demanda constitui a medida da variação na demanda de uma mercadoria. A demanda, considerada como a quantidade de certa mercadoria comprada por unidade de tempo depende de alguns fatores: do preço da mercadoria, da renda do consumidor, entre outros. Quando ocorre qualquer mudança num desses fatores, ocorrerá variação na quantidade comprada da mercadoria na unidade de tempo em questão. A elasticidade da procura mede a variação relativa da quantidade comprada na unidade de tempo, quando ocorre uma variação em um dos fatores citados anteriormente, mantendo-se constantes os demais. Os bens de demanda inelástica ou fracamente elástica são, por exemplo, os bens de primeira necessidade, indispensáveis à subsistência diária da população. Entre estes bens, os economistas classificam o sal, que é consumido em pequenas quantidades e constitui alimento indispensável na alimentação cotidiana, logo as alterações no preço do sal praticamente em nada afetam sua procura. Cf. SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 12 ed. Traduzido por Manuel F.C. Mira Godinho. Lisboa: McGraw-Hill de Portugal, 1990, p.470-472.

² SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. 5 ed. São Paulo: Best Seller, 1989, p.98.

logo as alterações no preço do sal praticamente em nada afetam sua procura.

Os bens de demanda fortemente elástica são mais sensíveis a variação de preço, pois selecionados cuidadosamente pelos consumidores, uma elevação do preço desses artigos acarretaria imediata diminuição da demanda.

Demanda fortemente elástica caracteriza também os artigos que podem ser facilmente substituídos por outros similares.

Dada a ocorrência de uma baixa elasticidade de demanda dos produtos primários, que constituem a maioria dos bens produzidos e exportados pelos países em desenvolvimento, verifica-se, a par disso, uma crescente auto-suficiência de países industrializados com relação a tais produtos, bem como à crescente substituição de materiais naturais por sintéticos³.

Em estudo sobre as perspectivas comerciais dos países em desenvolvimento, no período de 1964 a 1975, Bela Balassa já previa que este estado de coisas implicaria uma alta de trinta e um por cento nas importações de produtos agrícolas dos países desenvolvidos, em contraste com uma alta de oitenta por cento no produto interno bruto dos países desenvolvidos⁴, o que veio a se confirmar, levando a uma crescente vulnerabilidade dos países em desenvolvimento em razão da sua necessidade de manter reservas em, por exemplo, dólar norte-americano, o que

³ GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e o Comércio Internacional**: Transformações e Perspectivas. São Paulo: Contexto, 2000, p. 39.

⁴ BALASSA, Bela. **Comércio Internacional**. Rio de Janeiro: Victor Publicações, 1980, p. 57-58.

os torna vulneráveis por ocasião de crises financeiras internacionais, como a verificada em 1999. O Brasil, para não se sujeitar a essa tendência, realizou grande esforço para não ficar dependente da exportação de produtos primários.

Sem buscar esgotar o tema da história econômica brasileira durante o século XX, mas destacar os aspectos mais relevantes para as finalidades deste trabalho, faz-se necessário observar que, já durante a Primeira Guerra Mundial, promoveu-se uma substituição de importações de bens consumo pouco duráveis, dada a dificuldade de importação de tais bens em razão do conflito.

Como ensina Fabio Nusdeo, isto implica, como de fato ocorreu, a solicitação de trabalhadores portadores de conhecimento técnico, acarretando uma diferenciação salarial e o surgimento de consumidores que, em um processo de retro-alimentação, estimulam a produção dos bens para atender suas exigências⁵.

Na década de 30, a industrialização se acelerou em razão dos controles cambiais e desvalorizações da moeda que encareciam e forçavam a redução das importações e a sua substituição por produção nacional. Em consequência, foi facilitada a ascensão dos representantes do setor industrial, que se destacavam nas Comissões e no Conselho Federal, instituídos por Vargas. Tais representantes reivindicavam, à

⁵ NUSDEO, Fabio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 403.

época, o nacionalismo econômico e a participação direta do governo na constituição da infra-estrutura e da instalação da indústria de base. A esta orientação, entretanto, opuseram-se os comerciantes e os industriais ligados ao comércio importador e exportador e os setores da burguesia ligados à produção agrícola.

A política econômica de Vargas, após a instauração do Estado Novo, apoiou-se na industrialização, no nacionalismo e no forte conteúdo social e urbano. O governo instituiu monopólios governamentais e institutos, por exemplo, do Sal, do mate, do pinho e do cacau.

No final do Estado Novo desenvolveu-se a polêmica sobre a maneira de conduzir a forma de intervenção no processo econômico, levada a efeito entre Eugênio Gudín e Roberto Simonsen. Este era expoente dos industriais paulistas e fundador do Centro das Indústrias do Estado de São Paulo e, aquele, um executivo de empresa de capital estrangeiro e sua posição coincidia com a dos integrantes da oligarquia rural e dos comerciantes importadores.

Eugênio Gudín considerava que o Estado devia-se limitar às suas funções de manutenção da ordem interna e garantia de segurança na relação entre particulares e, por outro lado, Roberto Simonsen, implicando um processo de incentivo à indústria, defendia a intervenção direta do Estado e por

estímulo aos agentes econômicos, qualificada pelo planejamento⁶.

Dentro do mesmo espírito defendido por Roberto Simonsen, em 1971⁷, instituiu-se a Comissão de Fusão e Incorporação de Empresas (COFIE), ligada ao Ministério da Fazenda, que apreciava processos de fusão e incorporação de empresas para a concessão de incentivos fiscais.

Este tipo de medida reflete a política econômica do Governo Médici caracterizada por uma aliança com o empresariado, embora o setor público amplie o seu papel regulamentador, acentuando a centralização das decisões⁸.

Apesar da crise do petróleo de 1973, o governo Geisel, em novembro de 1974, lança o II Plano Nacional de Desenvolvimento, optando por uma estratégia não recessiva, divergente da tendência mundial de então⁹.

Com o advento da segunda crise do petróleo de 1979 e escalada do juro internacional, porém, o Brasil, já durante o governo Figueiredo, experimenta níveis inflacionários, recessão e aumento da dívida externa, dando novo vigor ao

⁶ SIMONSEN, Roberto Cochrane. **A Controvérsia do Planejamento na Economia Brasileira**: Coletânea da Polêmica Simonsen x Gudin, desencadeada com as Primeiras Propostas Formais de Planejamento da Economia Brasileira ao final do Estado Novo. 2 ed. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1978, p. 41 et seq. e 143 et seq.

⁷ BRASIL. Decreto-lei n. 1.182, de 16 de julho de 1971.

⁸ COUTO, Ronaldo Costa. **História Indiscreta da ditadura e da abertura**: Brasil: 1964-1985. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2003, p. 110.

⁹ Idem, p. 158.

movimento operário com as greves do ABC Paulista, surgindo na ocasião a liderança de Luís Inácio Lula da Silva¹⁰.

Já saindo da crise da dívida externa que durou toda a década de oitenta, decorrente das crises do petróleo na década de setenta, a partir dos anos noventa, o Brasil abandona uma postura autárquica de desenvolvimento, estimulada pelo regime militar, superando um debate sobre sua inserção no processo de reabertura do comércio mundial.

Tal realidade implicou que as posturas identificadas no debate Roberto Simonsen e Eugênio Gudin, acima referidos, perdessem sua importância ante o entendimento hegemônico dos setores sociais sobre a necessidade do Brasil inserir-se nesta nova ordem mundial, enfatizando a necessidade de uma melhor distribuição de renda e um programa de investimento público de educação e saúde, indispensáveis para a economia em que a tecnologia da informação torna-se cada vez mais importante¹¹.

Uma política fundada na limitação de importações para proteger setores da economia, como exemplificado acima, declara que objetiva defender toda a sociedade, mas pode encobrir o interesse de determinado grupo econômico.

A economia brasileira é influenciada tanto por suas importações, quanto por suas exportações. Sendo que esta última, quando reduzida, torna evidente a perda de competitividade internacional.

¹⁰ Ibidem, p. 267.

¹¹ CASTELS, Manuel. **A sociedade em rede**. A era da informação: economia, sociedade e cultura. v.1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 148.

Não se há de ser extremista quando o tema é a perda de competitividade, uma vez que mesmo apresentando queda nas exportações, nos anos noventa, o país apresentou aumento na produtividade, isso devido à modernização do aparelho produtivo, à abertura comercial e ao uso mais intensivo da terra (agricultura). Esse aumento na produtividade não libertou o Brasil da inserção no comércio internacional por meio de produtos agrícolas, mas tem garantido superávits comerciais que colaboram para uma melhor estabilidade na balança de pagamentos¹².

A Organização Mundial do Comércio (OMC) como organismo que busca cumprir seus objetivos de acesso ao mercado, redução de barreiras não-tarifárias e questões de competitividade mercadológica, além de abrir suas portas para os países menos favorecidos (ou seja, em desenvolvimento), poderia ser um sistema de acordo multilateral bastante vantajoso para o Brasil, e também para outros países que enfrentam essas dificuldades de inserção na política do comércio internacional. Com efeito, ainda que o Brasil tenha algum sucesso na OMC, não se deve ignorar o controle exercido pelos governos dos EUA e da Europa.¹³

Há de se reconhecer, porém, que a OMC representa também os EUA uma nova experiência, pois, ao ceder competências sobre comércio multilateral para organismos multilaterais, muda sua

¹² GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e comércio internacional**, p. 25.

¹³ GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e o comércio internacional**, p. 30.

postura em relação a decisões de órgãos supranacionais, decorrente, inclusive, da relutância do sistema judicial norte-americano em aceitar atos de soberania de países estrangeiros e, por conseguinte, de entidades supranacionais¹⁴.

Em termos de abertura comercial, o Mercado Comum do Cone Sul (Mercosul) influenciou positivamente o mercado brasileiro, visto que, após sua criação, o país apresentou significativo crescimento. Porém, tais resultados só o afetaram positivamente por um curto período de tempo, pois a crise cambial ocorrida em 1999 gerou uma crise de credibilidade do Mercosul junto aos países-membro. A falha do Mercosul, entretanto, foi a demasiada preocupação com o mercado intramercosul e a pouca preocupação com o mercado extramercosul.

O aprofundamento da discussão relativa à harmonização tributária entre os países do Mercosul tem sido levado a efeito¹⁵ e servido de objeto de estudo por parte do autor deste trabalho¹⁶. Todavia, ante o impasse sobre a continuidade deste processo de integração no momento presente, far-se-á referência na medida em que se considerar indispensável.

¹⁴ CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento: Estados Unidos x Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002, p 287.

¹⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Reforma tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

¹⁶ PUGLIESI, Fabio. A Livre Circulação de Mercadorias no Mercosul. In: BAPTISTA, Luís Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo e CASELLA, Paulo Borba (Org.). **Mercosul: das Negociações à Implantação**. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 174-186.

A Alca¹⁷, assim como o Mercosul, busca empregar acordos multilaterais, o que faz com que o Brasil deva observar decisões que condicionam o seu pleno exercício do poder.

A forte influência que os países signatários desses acordos multilaterais exercem sobre o Brasil, sob a forma de domínio econômico, ocorre por meio da detenção de grande parte dos ativos fixos e empréstimos aplicados no país.

Pelo fato de o Brasil sediar várias empresas estrangeiras e utilizar-se de grande parte do capital estrangeiro para financiar o mercado interno, acaba tornando-o bastante dependente das grandes potências mundiais (Estados Unidos e UE).

A relação entre o fluxo de investimento externo direto e a formação bruta do capital fixo¹⁸ aumentou de 2,5% em 1995 para 24,6% em 1999. Como resultado, as empresas estrangeiras que controlavam 6,8% do estoque do capital fixo total no país em 1995 passaram a controlar 12,4% em 1999¹⁹.

Segundo a Secretaria da Receita Federal, o Brasil alcançou em 1996, segundo o World Investment Report - WIR-97, da United Conference on Trade and Development (UNCTAD), a

¹⁷ Em dezembro de 1994, 34 chefes de Estado do continente americano, reunidos em Miami, decidiram negociar até o ano de 2005, a constituição de uma área sem barreiras tarifárias e não-tarifárias no comércio entre os respectivos países. LAMPREIA, Luís Felipe. Alca: os principais temas de um jogo. **Fundação Getúlio Vargas-Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 05, p. 11-14, maio 1997.

¹⁸ Investimento é aplicação de recursos (dinheiro ou títulos) em empreendimentos que renderão juros ou lucros. A formação bruta do capital corresponde às aplicações em bens de capital (máquinas e equipamentos). SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**, p. 155.

¹⁹ GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e o comércio internacional**, p. 110.

segunda colocação (a primeira foi da China) em investimentos estrangeiros dos países em desenvolvimento. Considerando os países desenvolvidos alcançou a sexta colocação.

O fluxo de investimentos estrangeiros no país, tanto diretos como de portfólios, passou de US\$ 5,4 bilhões, em 1992, para US\$ 36 bilhões, em 1996, representando um espetacular crescimento da ordem de 563%²⁰.

A tendência de investimento externo permanece. Em julho de 2004, por exemplo, o Brasil recebeu, a título de investimento externo, a quantia de US\$ 1,6 bilhão, a melhor para o mês desde 1947²¹.

Como ensina Celso Albuquerque de Mello, as empresas transnacionais atuam em vários países por meio de subsidiárias e filiais, promovendo operações entre tais sociedades que integram uma mesma atividade empresarial, dado que o planejamento permanece em mãos da matriz, acabam por fortalecer o Estado em que estão os sócios controladores da empresa²².

Ainda que a estrutura econômica revele um maior poder das empresas com as características acima referidas e tais tratados influenciem o exercício do poder político do Brasil,

²⁰ BRASIL. Receita federal. A Adaptação dos sistemas tributários à globalização. Disponível em: <www.receita.federal.gov.br>. Acesso em: 17 set. 2004.

²¹ ANDRANDE, Renato; D'AMORIM, Sheila. Contas Externas: superávit e investimento recorde. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, 26. agosto. 2004, B-6.

²² MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito de Integração Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 14.

estão todos condicionados à soberania brasileira, consubstanciada no estabelecido na CF.

Neste contexto, é indispensável considerar o exercício da soberania, no sentido de que o Brasil não está sujeito a nenhuma ordem legal superior²³, ainda que seja para obter os meios financeiros necessários à satisfação das necessidades sociais. A satisfação de tais necessidades sociais, como os gastos públicos em saúde e educação, depende de recursos financeiros.

Em um mundo globalizado deve o Brasil dispor de meios para exercer a sua competência tributária em territórios sujeitos a diferentes soberanias, a fim de exigir tais recursos; bem como, reciprocamente, colaborar com as Fazendas Públicas de outros países.

O tratado tem sido utilizado como o veículo normativo mais utilizado para estabelecer relações entre Estados soberanos, como será objeto de análise posterior, podendo contribuir para o exercício da competência tributária.

²³ LLOYD, Dennis. **A idéia de lei**. Tradução Álvaro Cabral. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 230.

1.2 A concentração empresarial

Surgem novos processos de internacionalização da produção e criam-se novas estruturas de vinculação no comércio internacional.

Na economia transnacionalizada, assiste-se a um processo de concentração empresarial sem precedentes. Tal processo transforma as atividades de importação e exportação dos países em atividades internas de uma empresa atuante em diferentes partes do globo, o que é facilitado pelos recursos da telemática.

O Estado tende a ter acentuado seu papel de contratante, legitimador e aplicador de regras supranacionais. Diante dessa situação, André-Jean Arnaud, identifica uma outra forma de organização política, global, caracterizada pela tendência à perda da autoridade exclusiva do Estado-Nação, mediante uma transferência de autoridade para agentes ou instituições não-estatais²⁴.

Importante ressaltar que esta possibilidade deve perpassar todo o presente trabalho, dada sua crescente importância, sem que, contudo, se vislumbre, no horizonte próximo, a emergência de uma tributação global²⁵, embora seja

²⁴ ARNAUD, André-Jean. **O Direito entre a Modernidade e Globalização: Lições de Filosofia do Direito e do Estado**. Tradução de Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 151-160.

²⁵ Em sentido diferente, mas contendo referências fundamentais sobre a possibilidade de uma tributação global. Cf. NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

desejável que se prossiga a luta pelo tributo Tobin, dado que significa um marco na ação contra a exclusão que resulta da globalização²⁶.

O Estado moderno, todavia, continua exercendo importantes papéis nas relações em sociedade. Para satisfazer as necessidades desta advindas, a tributação permanece como o meio para a obtenção dos recursos necessários para tal fim.

Em todas as esferas de atividade tem-se assistido ao aumento da solidariedade internacional. Assim, a partir do fim da Segunda Guerra Mundial, passaram a ser propostos os tratados de trocas de informações e assistência administrativa entre Estados para controle e fiscalização da arrecadação de tributos, em decorrência da atividade das multinacionais²⁷.

Do ponto de vista das empresas, a partir de uma organização privada do mercado ou considerada indiferente ou positiva pela regulação estatal, observam-se ações daquelas no sentido de aumentar o poder empresarial na negociação e administração com fornecedores, o Estado, os sindicatos e os consumidores por meio de técnicas jurídicas²⁸.

²⁶ Nesse sentido: BALTHAZAR, Ubaldo César; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídico-políticos da atividade tributária do Estado contemporâneo na Era da Globalização. In: ____; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). **Temas do direito tributário**: estudos em homenagem ao professor Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 19-38.

²⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 223.

²⁸ Inclui-se entre tais técnicas jurídicas, para efeito do Direito Antitruste, um acordo de empresas não necessariamente escrito, podendo ter eventualmente a forma de um contrato verbal ou até comportamentos posteriores à rescisão de um contrato, segundo definições contidas nas decisões do Tribunal de Justiça da UE de 20/06/78 e 3/07/85, casos n. 28/77 e 243/83. COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE. **Code Européen de la Concurrence**: notas de

Conseqüentemente, a concentração adquire as seguintes formas que a seguir serão analisadas:

- a) crescimento dimensional das empresas;
- b) controle financeiro ou patrimonial;
- c) concentração e cooperação inter-empresariais.

O crescimento dimensional das empresas constitui a forma mais simples²⁹ do processo de concentração. Em regra, são empresas pertencentes a uma pessoa física ou sociedade, que se desenvolvem mediante políticas de re-investimento por meio da destinação do lucro na própria atividade (conseqüentemente distribuem poucos dividendos); aumentos de capital e emissão de obrigações (por exemplo, debêntures), aquisição de empresas e fusão de sociedades³⁰, havendo uma coincidência entre poder jurídico e poder de fato ou econômico.

O controle financeiro ou patrimonial refere-se essencialmente ao direito societário. Este tipo de concentração é mais difícil de discernir e pouco afeta o número de unidades de produção existentes. Por exemplo, uma sociedade que, por meio de uma participação, passa a controlar outra. Também, o caso de uma grande sociedade que se divide em diversas outras, mas o poder de decisão continua concentrado, isto é, permanece nas mesmas mãos.

jurisprudência e bibliografia por Robert Kovar. 2 ed. Paris: Dalloz, 1996. p. 477.

²⁹ FARJAT, Gerard. **Droit Économique**. Paris: PUF, 1982, p. 153.

³⁰ MARQUES, Maria Manoel Leitão; SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda. **Direito Econômico**. Coimbra: Almedina, 1991, p. 309.

Em tais casos é possível a referência a controle financeiro ou patrimonial, pois a base do poder econômico é patrimonial (por exemplo, a detenção de uma quantidade de ações ordinárias suficiente para controlar, no sentido de dominar, a sociedade ou a existência de ligações financeiras entre os diferentes responsáveis pelas sociedades juridicamente dependentes).

Assim, para qualificar o controle financeiro ou patrimonial, é importante a distinção básica entre controle interno e externo. No primeiro caso, o titular do controle atua no interior da sociedade, lançando mão dos mecanismos de poder, próprios da estrutura societária, notadamente a deliberação em assembléia. No segundo, o controle pertence a uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, que não compõem quaisquer órgãos da sociedade, mas exercem poder ou influência externa, mediante, por exemplo, a concessão de crédito³¹.

Quando a concentração abrange relações contratuais de longa duração com objetivos específicos, como a franquia, denomina-se cooperação inter-empresarial, podendo surgir efeitos diversos e por vezes antinômicos. Tais efeitos podem eliminar a concorrência ou servir como instrumento de colaboração para aumentar a competitividade das empresas.

A questão relativa à subcontratação empresarial, processo por meio do qual uma empresa confia à outra a tarefa

³¹ COMPARATO, Fabio Konder. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 70.

de executar uma parte ou a totalidade dos atos de produção de bens ou determinadas operações específicas, é atualmente assunto de extrema relevância, dadas a necessidade de redução de custos e de aumento de competitividade.

Maria Manuel Leitão Marques atribui ao tema um reflexo da necessidade de novas formas de organização empresarial, pois o imperativo da flexibilidade se opõe à política de concentração de empresas.³²

Constituem tipos de subcontratação empresarial a subcontratação de capacidade ou conjuntural e a subcontratação de especialidade ou estrutural. A primeira caracteriza o ato por meio do qual uma empresa encarrega outra de produzir, na totalidade, um determinado volume de bens ou serviços para aumentar, em regra, a sua capacidade produtiva. É um contrato celebrado geralmente entre empresas do mesmo setor, sendo, por isso, também designada de subcontratação intra-setorial. A subcontratação de especialidade ou estrutural, por sua vez, formaliza um processo de segmentação do processo produtivo relativo a um mesmo produto, sendo também designada de subcontratação intersetorial ou complementar³³.

O *partenariat* constitui uma nova forma de subcontratação, por meio da qual uma empresa se liga à outra. Os parceiros se beneficiam durante um determinado período de uma carteira de encomendas de um produto ou um conjunto de

³²MARQUES, Maria Manoel Leitão. **Subcontratação e autonomia empresarial**. Porto: Afrontamento, 1992,

³³ MARQUES, Maria Manoel Leitão; SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda. **Direito Econômico**, p. 322.

produtos. Em contrapartida desta garantia de mercado, os parceiros comprometem-se a baixar custos de produção e, conseqüentemente, os preços reais³⁴.

De acordo com a proposta keynesiana, para a superação dos obstáculos gerados pelo processo de concentração e centralização do capital, o Estado não se limitaria a desempenhar exclusivamente o papel de viabilizador da acumulação privada, mediante a manutenção de empréstimos e gastos em infra-estrutura. Ele teria a função de forjar mecanismos capazes de institucionalizar formalmente o conflito de classes. Ao nível político, essa função acaba orientando a ação estatal no sentido de selecionar possíveis focos de descontentamento mediante programas de bem-estar e de apoio tecnológico para o empresariado³⁵.

Paralelamente, o Estado, articulado com algumas poucas empresas, desenvolve políticas públicas, caracterizando o aumento da co-responsabilidade do Estado na gestão econômica que se convencionou chamar o capitalismo organizado, o que autorizava, por exemplo, as empresas, inclusive com o apoio do Estado, ajustar a produção aos preços, segundo John Kenneth Galbraith que, aliás, foi responsável pelo controle de preços nos EUA durante a Segunda Guerra Mundial.³⁶

³⁴ MARQUES, Maria Manoel Leitão; SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda. **Direito Econômico**, p. 341.

³⁵ KUNTZ, Rolf. A Redescoberta da Igualdade como Condição de Justiça. In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça**. São Paulo: Malheiros, 1994.

³⁶ GALBRAITH, John Kenneth. **A Economia e o interesse público**. São Paulo: Pioneira, 1988, p. 111.

Observe-se, também, que tais políticas públicas eram caracterizadas pelo estímulo à plena utilização da capacidade produtiva ociosa, redistribuição da renda pessoal (via tributos sobre a renda e redução nos diferenciais dos salários), de controle da taxa de lucro (via, por exemplo, a fixação de preços máximos).

Com as crises do petróleo nos anos de 1973 e 1979, políticas públicas desta natureza se romperam, pois o aumento dos custos de uma matéria-prima introduziu um fator de desequilíbrio na acumulação e distribuição de recursos mediada pelos Estados, gerando o que se convencionou designar de crise de governabilidade, pelo comprometimento do equilíbrio até então reinante³⁷.

Em resposta a este novo estado de coisas, as empresas não puderam aguardar que as situações nacionais se normalizassem, pois os países do Extremo Oriente passavam a impor novos padrões de competição; os grupos empresariais se rearticulavam dando novo formato aos mercados (há uma redivisão mundial dos mercados entre um número decrescente de grupos).

Robert Reich, professor de Harvard e secretário do Trabalho do governo Clinton, analisou o impacto desta nova organização empresarial, constatando que o mercado de trabalho americano está dividido em categorias que possuem poder de

³⁷ OFFE, Claus. **Capitalismo desorganizado**. São Paulo: Brasiliense, 1989, p. 144.

decisão estratégico (denominados "analistas simbólico-analíticos") e prestadores de serviços (entre os quais se classificam os trabalhadores em tempo parcial). O autor atribui esta nova estrutura social à formação de teias empresariais em escala mundial e à dificuldade dos Estados Nacionais de controlarem o fluxo mundial de capital e fatores de produção, incluindo máquinas e equipamentos³⁸.

Robert Reich considera que o *know how*, não necessariamente ligado ao produto, constitui um fator essencial para o funcionamento da empresa que agrega valor ao atender às necessidades dos seus clientes, em contraposição ao enfoque na produção de larga escala de artigos padronizados, passando a ser cada vez menos metafórico referir-se a "produtos mundiais".

Como analisa o retromencionado autor, os fabricantes de computadores passam a atuar na área de serviços. Por exemplo, um terço do faturamento da IBM, em 1990, originou-se do desenvolvimento de *softwares* e de definição de necessidades dos clientes e assistência na instalação. Ainda, menos de 20.000 dos 400.000 empregados da IBM estavam engajados na fabricação convencional³⁹.

Em razão da reestruturação funcional das empresas transnacionais e da rede internacional de fornecedores em torno de uma grande empresa, a flexibilização da produção, que

³⁸ REICH, Robert B. **O Trabalho das Nações**: preparando-se para o capitalismo do século 21. Tradução de Claudiney Fullman. São Paulo: Educator, 1994.

³⁹ Ibidem, p. 79.

pode permitir a transferência de fábricas inteiras de um continente para outro, tende a provocar uma concorrência entre mercados de trabalho locais, regionais e nacionais, por novas oportunidades de investimento, obrigando as nações em desenvolvimento a disputarem os investimentos dos grandes conglomerados industriais e financeiros⁴⁰.

Como destaca Eduardo Baptista, a partir de 1976, os países capitalistas, após o choque do petróleo, perceberam a interdependência crescente entre eles e colocaram em evidência o alcance restrito das políticas governamentais executadas isoladamente. Essa constatação favoreceu o surgimento de uma instância supranacional, ainda que não institucionalizada, de coordenação de macropolíticas, o G-8 (grupo formado pelos principais países capitalistas: Estados Unidos, Canadá, Japão, Alemanha, França, Itália, Reino Unido e Rússia). As formulações do grupo G-8 foram dirigidas para a convergência das macropolíticas dos países industrializados, permitindo a retomada do crescimento econômico após os choques do petróleo⁴¹.

⁴⁰ A Daewoo, segundo sua estratégia de passar a fabricar de 700.000 a 2.000.000 automóveis por ano, sendo que 50% produzidos na China, Índia, Romênia, Polônia, Ubezquistão, Irã, Filipinas, Indonésia, Vietnã, República Tcheca e Ucrânia, teria pressionado o Governo do Ubezquistão a modificar a lei que proibia a produção com menos de três equipes de 8 horas. Na Polônia, a Daewoo ameaça retirar do país seu investimento de 10 bilhões de francos em indústria de automóveis e eletrônica, se esse país aceitar a montagem de uma fábrica de automóveis da concorrente Hyundai. **Le Monde Diplomatique**, n. 515, edição de fevereiro de 1997, p. 19.

⁴¹ BAPTISTA, Eduardo. **Dimensão Institucional dos Processos de Integração: As Políticas Industrial, de Concorrência e Comercial da Comunidade Européia**. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio Exterior, 1993, p.21.

A sociedade de informação tem grande impacto neste contexto. Em decorrência da abertura mundial do mercado das telecomunicações, a internet e a infra-estrutura necessária para sua operação têm gerado um processo que, até agora, não foi possível aquilatar a amplitude.

Dessa maneira, observa-se a concentração empresarial nos operadores das infra-estruturas de telecomunicação, bem como nas atividades empresariais que se desenvolvem em torno e em função delas, tais como: empresas chamadas de *copyright*, como a Disney, produtores de audiovisual ou multimídia; empresas de radiodifusão, como a CNN; empresas produtoras de bases de dados; empresas prestadoras de serviços em rede, que disponibilizam o conteúdo da mensagem⁴², entre outras.

Por último, porém não menos importante, repita-se, é a crescente participação do capital estrangeiro no controle da atividade produtiva brasileira, gerando sérias implicações políticas e econômicas, inclusive no que diz respeito à competitividade internacional do país e à arrecadação e fiscalização de tributos.

A realidade brasileira e também a mundial indicam a necessidade de um novo padrão de inserção no sistema mundial de comércio e, portanto, a reorientação da política externa, no caso do Brasil, visando enfatizar as relações bilaterais⁴³, o que autoriza supor a viabilidade da inserção de disposições

⁴² ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito da Internet e da sociedade de informação**: estudos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 69-70.

⁴³ GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e comércio internacional**, p. 13.

que autorizem a instituição de deveres instrumentais tributários no interesse de outro país.

1.3 As estratégias utilizadas para redução da carga tributária

Neste cenário as empresas desenvolvem estratégias para não se sujeitarem aos tributos, ou se sujeitarem o menos possível, sendo este um fato de grande influência nas decisões de investimento e organização de suas atividades.

Heleno Tôrres arrola os seguintes aspectos, considerados relevantes pelas empresas para o planejamento tributário internacional:

Seleção do país de destino do investimento e dos países intermediários; análise da legislação dos distintos países envolvidos; a própria característica do sistema tributário nacional de cada país (aplicação do princípio da territorialidade ou da universalidade, progressividade das alíquotas, tributos incidentes, tributos adicionais ou especiais sobre investimentos internacionais etc.); eleição da forma jurídica que deverá assumir o investimento; os critérios de residência nos países envolvidos; espécies de retenção na fonte (dividendos, *royalties*, juros etc.); regras sobre as transferências de ativos para o exterior, ou no exterior; presença de medidas unilaterais para evitar a dupla tributação (isenções, créditos de impostos etc.) pelo Estado de residência; existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla; normas de controle sobre o *treaty shopping*; regras para o controle de *transfer price*; modelos para estruturação do grupo empresarial⁴⁴.

Com efeito, as profundas diferenças de interesses entre Estados da comunidade internacional, mesmo em matéria de planejamento tributário, refletem-se nas distintas políticas

⁴⁴ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 54.

concernentes ao tema. Tais políticas têm características diferenciadas quando adotadas pelos países desenvolvidos exportadores de capital e pelos países em desenvolvimento importadores de capital, ou entre todos esses e aqueles que optam por constituir sistemas tributários de baixa pressão fiscal, conhecidos como paraísos fiscais. Todavia, como se analisará posteriormente, nenhuma delas prescinde da solidariedade internacional, embora busquem isoladamente resolver questões relativas ao controle da arrecadação de tributos.

Os EUA, em matérias de impostos sobre rendimentos e sucessões e doações, exigem tributos que lhes são devidos dos nacionais norte-americanos espalhados em todas as partes do mundo.

Tem sido amplamente discutida a postura dos Estados Unidos ao julgarem-se credores de seus nacionais, onde quer que surja fato imponível, mas, ao mesmo tempo, não admitindo a cobrança de tributos estrangeiros em seu território⁴⁵.

O fundamento justificador para esse comportamento fiscal tem sido a contrapartida que o Estado norte-americano alega oferecer aos seus nacionais no exterior, que vai desde os serviços de proteção diplomática até às eventuais vantagens

⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5 ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998, P.240.

econômicas e sociais que o fato de ostentar a nacionalidade americana pode conceder no estrangeiro⁴⁶.

As iniciativas européias são sempre uma referência obrigatória quando se estuda a relação entre ordem jurídica interna e tratado. Uma delas, referente a dever instrumental tributário, por exemplo, constitui a que determina, no âmbito do comércio eletrônico, a fornecedor de serviços eletrônicos não residente na UE, com faturamento superior a 100.000 euros, que se registre, para fins de imposto sobre valor agregado - IVA, em um dos países-membros. Essa iniciativa da UE constitui uma medida unilateral e contrária às ponderações dos Estados Unidos, que entendem necessários tratados internacionais para se instituírem iniciativas dessa natureza⁴⁷.

Várias têm sido as estratégias para a obtenção de vantagens e economias tributárias, abstraída, neste momento, a discussão sobre sua liceidade, como a transferência da situação territorial de uma operação para reduzir o impacto dos impostos, a transferência da sede da empresa, a transferência do local dos financiamentos, a transferência do local de aquisição de matérias-primas, do local de produção, do local de comercialização que gozariam da vantagem de uma menor tributação⁴⁸.

⁴⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**, p.230-231.

⁴⁷ LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre consumo, vendas e uso no comércio eletrônico. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos; WAISBERG, Ivo. **Comércio Eletrônico**. São Paulo: IASP-Instituto dos Advogados de São Paulo e Revista dos Tribunais, 2001, p. 52-53.

⁴⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**, p. 233.

A economia tributária pode ocorrer antes da distribuição dos lucros pela pessoa jurídica ou na própria distribuição. Isso se dá por meio de transações entre unidades sujeitas a soberanias distintas em que se aumentam ou diminuem receitas e despesas, em um ou outro lugar, com o objetivo de pagar menos tributo.

Constituem exemplos de transferências internacionais destinadas a aumentar ou reduzir despesas os preços administrados, na medida em que os preços maiores são cobrados em países de baixa tributação e vice-versa. Já o aumento de custos se obtém mediante a cobrança de taxas de juros mais elevadas em empréstimos entre empresas, cobranças de *royalties*⁴⁹ acima de valores de mercado, cobrança por serviços não realizados ou superfaturados, cobrança por tecnologia não transferida, tudo dentro de uma sistemática devidamente organizada com o objetivo de economizar tributos, numa avaliação internacional consolidada, e que na prática tributária convencionou-se chamar preços de transferência⁵⁰.

Outra forma de elisão fiscal é a utilizada por acionistas das empresas geradoras dos rendimentos, pessoas físicas ou jurídicas, que, por sua vez, concentram seus rendimentos em pessoas jurídicas, sediadas em locais onde a tributação sobre ganhos oriundos do exterior é reduzida ou

⁴⁹ Em Inglês, comissão de direitos autorais, de uso de marcas e patentes, tecnologia ou de exploração de recurso minerais. MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico português-inglês, inglês-português**. 4.ed. Rio de Janeiro: Barrister's, 1991, p.442

⁵⁰ Ibidem, p. 224.

inexistente. Nesse tipo de planejamento o objetivo é transferir o rendimento para lugar de tributação mais baixa do que aquele onde o rendimento é produzido⁵¹.

Pode haver economia de tributo, também, com as pessoas naturais ligadas a tais organizações, por meio dos chamados *split payrolls*⁵². Assim, os salários de executivos de empresas multinacionais são pagos em diversas porções, como a própria expressão inglesa permite inferir, e partilhados entre subsidiárias da empregadora situadas em distintos países, objetivando-se assim a redução do impacto tributário que ocorreria fossem os salários pagos em um único lugar.

A despeito do risco de natureza trabalhista que tal procedimento pode implicar, como assinala Hermes Marcelo Huck, as vantagens recíprocas, de empregador e empregado, são tão tentadoras, que o *split payroll* é adotado mesmo assim⁵³.

Logo, a legislação do imposto de renda pode estabelecer que, desde que o sujeito passivo tenha domicílio no Brasil, deva estar sujeito ao imposto de renda, independentemente do lugar onde aufera a renda. Certo, porém, que o âmbito de incidência é circunscrito pelo âmbito de eficácia da norma, limitando sua aplicação de incidência, o que será objeto de posterior análise.

A legislação do imposto de renda determina que as rendas das pessoas naturais e jurídicas estão sujeitas ao

⁵¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**, p. 225.

⁵² Em Inglês, divisão de folhas de pagamento. MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico português-inglês, inglês-português**, p. 407 e 457.

⁵³ Ibidem, p. 252.

princípio da universalidade, de modo que sejam tributadas, no Brasil, rendas produzidas no exterior e, desta forma, acrescentando um critério de conexão pessoal (o domicílio fiscal), para alcançar os rendimentos produzidos pela pessoa jurídica ultraterritorialmente, com a adoção da chamada *worldwide income taxation* (tributação da renda mundial).

Isto não diminui a importância do princípio da territorialidade no Direito brasileiro, uma vez que as normas individuais e concretas que expressam a obrigação tributária serão produzidas para valer, vigor e ter eficácia no âmbito territorial do Estado brasileiro, salvo se existir tratado que autorize a cobrança do crédito tributário brasileiro por outro Estado no respectivo território. Isto não impede que o Estado que constitua a fonte de produção do rendimento institua outra norma individual e concreta, tomando como fato jurídico o mesmo evento de formação de renda e, amparado, também, pela territorialidade⁵⁴.

1.4 A moeda e o tributo

O tributo é prestação em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída segundo o disposto em lei mediante a ocorrência de um fato imponível, devida por sujeito passivo, em geral pessoas privadas ou sujeitas ao seu regime

⁵⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**, p.10.

jurídico⁵⁵. Assim, de acordo com o artigo 3.º do CTN, o tributo é o objeto imediato da obrigação tributária.

Relativamente à relação jurídica obrigacional, Fernando Noronha refere que o credor tem o direito de exigir uma ação ou omissão do devedor consistente na prestação. O autor observa, porém, com perspicácia, que o credor “está verdadeiramente interessado em algo que está além dela (da prestação), embora em princípio só possa ser alcançado (o objeto mediato) através da atuação do devedor”⁵⁶. Em razão disso, prossegue: “[...] é necessário ter presente que se a obrigação tem um objeto, que é a prestação debitória, esta, por seu turno, terá também um objeto que é a coisa a ser entregue”⁵⁷. Para finalizar afirma ainda que a prestação é apenas a conduta do devedor, pois a coisa a ser entregue ou o fato a ser realizado constitui aquilo em que o credor está “verdadeiramente interessado”⁵⁸.

Ainda que estas observações destinem-se à análise da teoria geral das obrigações no âmbito do direito privado, é lícito transpô-las para a relação obrigacional tributária, sujeita aos fundamentos do direito público, uma vez que o Estado figura como credor.

⁵⁵ Observe-se que a CF, em seu artigo 173, sujeita a empresa pública e a sociedade de economia mista ao regime jurídico próprio das empresas privadas relativamente às obrigações tributárias.

⁵⁶ NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 36.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Idem.

Fundamental credor este que emite o próprio objeto mediato do vínculo obrigacional e promulga as leis que disciplinam o surgimento. Logo, merece uma análise mais cuidadosa a importância da moeda quando se trata da tributação.

Como observou concisamente Índio Jorge Zavarizi, em conversa com o autor deste trabalho durante a orientação desta tese de doutorado, constituem instrumento da política econômica as políticas monetária, fiscal e cambial, caracterizando-as da seguinte forma.

A política monetária é o conjunto de medidas adotadas pelo poder público com o propósito de controlar a oferta de moeda e as taxas de juros, visando assegurar a liquidez da economia. Para realizar uma política monetária, as autoridades utilizam alguns instrumentos para influenciar a oferta de moedas e regular as taxas de juros, tais como: as operações no mercado aberto; a fixação da taxa de reserva; a fixação da taxa de redesconto e os controles seletivos de créditos.

A política cambial visa controlar a demanda e a oferta por uma moeda no mercado cambial, que depende, não somente do fluxo do comércio, mas também dos movimentos do capital, tanto de curto quanto de longo prazos.

Finalmente, a política fiscal tem como principal instrumento o orçamento público e as medidas consistentes em variações planejadas da receita e da despesa públicas.

Instrumentos da política econômica desenvolvida pelo Estado, as referidas políticas se inter-relacionam, sendo divididas para facilitar as respectivas análises. Todas, porém, aludem mediata ou imediatamente a uma das expressões da soberania do Estado: a emissão de moeda nacional.

A emissão da moeda nacional constitui competência exclusiva da União, exercida exclusivamente pelo Banco Central do Brasil, segundo o disposto nos artigos 21, VII, e 164 da CF.

Por meio do artigo 164, parágrafo 1º, da CF, confere-se rigidez constitucional à disposição normativa que veda ao Banco Central do Brasil conceder empréstimos ao Tesouro Nacional. Com isso a Casa da Moeda (órgão a que se atribui a impressão de papel-moeda no Brasil) passa a ser uma dependência do Banco Central, autarquia a que se faculta também a compra e a venda de títulos de emissão do Tesouro Nacional, com o objetivo econômico de regular a oferta de moeda ou a taxa de juros⁵⁹.

A disposição constitucional ratifica a política monetária adotada em 1985, durante o Governo José Sarney, que extinguiu a "conta-movimento", designação técnica que exprimia a faculdade do Banco Central do Brasil de emprestar ao Banco do Brasil recursos destinados à atividade financeira da União.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 20 ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 35, de 20.12.2001). São Paulo: Malheiros, 2002, p. 711.

José Luiz Bulhões Pedreira entende que a moeda tem três funções, quais sejam: instrumento geral de troca, instrumento de conservação ou reserva de valor e unidade de conta⁶⁰.

Como instrumento geral de troca, a moeda é essencial tanto na circulação quanto na repartição de renda na sociedade. Isto não se faz mediante a entrega direta de bens e serviços produzidos pela sociedade a cada pessoa, mas por intermédio da moeda, assegurando o poder de compra dos bens disponíveis.

Ao conferir poder de adquirir, a todo tempo, bens e serviços em determinado mercado da comunidade que a aceita, a moeda constitui um instrumento de reserva de valor, podendo ser a coisa, por excelência, de aplicação da poupança (acumulação da moeda como estoque de poder de comprar bens ou serviços).

A unidade de conta é a função da moeda enquanto padrão de medida, que atribui a um bem o valor financeiro. Como ensina José Luiz Bulhões Pedreira, ao se dizer que determinado objeto vale uma determinada quantidade de unidades monetárias constitui uma convenção, ou seja, como o metro é uma medida de extensão e o metro quadrado medida de área⁶¹.

Tullio Ascarelli, por sua vez, observa que a moeda constitui o bem que é usado como meio de troca, em razão da possibilidade de ser trocado por outros bens, entre os quais

⁶⁰ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 32-37.

⁶¹ Ibidem, p. 91.

os metais preciosos⁶². Assim, atribui-se essa função ao bem que exprime o valor dos outros. Tal função de medida é relevante quando serve para comparar os valores de um mesmo bem ou de diversos bens em diferentes períodos de tempo, inclusive para cálculo de juros.

Importante salientar que inexistente texto normativo que enuncie uma definição de moeda, cabendo estudar o tema por meio de textos normativos esparsos⁶³.

O artigo 315 do NCC alude à moeda nacional para enunciar sua função como instrumento de troca. Em outras palavras, por meio da moeda corrente deve ser extinta a obrigação pecuniária. Ela permite o ato jurídico do pagamento desta espécie de obrigação, a exemplo do que ocorre na relação jurídico-tributária.

O artigo 317 autoriza que o juiz considere a função da moeda como reserva de valor nos contratos. O artigo 318, por sua vez, disciplina a relação da moeda corrente nacional com a moeda estrangeira. No Brasil, portanto, não tem curso legal a moeda emitida por Estado estrangeiro.

Abstraindo as especificidades e a importância da moeda nos diferentes modos de produção, bem como a discussão do seu

⁶² Deve ser notado que os títulos de crédito podem ter essa função, se utilizados para serem trocados por outros bens e não para obter o pagamento do devedor. Interessante notar que o papel-moeda emitido por determinado Estado e conversível em ouro já teve esse caráter. Neste sentido: ASCARELLI, Tullio. **Obbligazioni Pecuniarie**. Bologna-Roma: Nicola Zanichelli Editore Soc. Ed. del Foro Italiano, 1959.

⁶³ A Lei n. 4595/64 que institui o Banco Central e disciplina a organização e funcionamento do sistema financeiro nacional, não conceitua a moeda para fins jurídicos.

caráter nominalista ou de valor intrínseco, a moeda passa a ter também os papéis de medida, reserva de valor e, frise-se, instrumento de troca.

Quando o bem que constitui a moeda é utilizado como instrumento de troca, logo termina por ser considerado exclusivamente no seu aspecto quantitativo, constituindo um múltiplo ou submúltiplo de uma base, isto é, de uma quantidade-base do bem utilizado como moeda. Assim, no Brasil, a moeda constituída do "real" se entende devida para a satisfação de obrigações pecuniárias, dentre as quais se destaca para os fins do presente estudo a de caráter tributário.

A moeda estrangeira é, reitera-se, a moeda emitida ou cunhada por um Estado estrangeiro. Portanto, para satisfação do crédito tributário é necessário dispor de reais, salvo as hipóteses de compensação que não serão objeto do presente trabalho.

A moeda estrangeira, quando vedado o seu curso legal, como ocorre no Brasil, perde seu caráter de instrumento de pagamento, de dinheiro, passando a ser considerada uma mercadoria. Conseqüentemente, o conceito de moeda estrangeira é relevante, quando considerada meio de pagamento de obrigações no exterior, bem como quando constitui medida da obrigação, como ocorre, por exemplo, nos contratos de compra e venda internacionais.

1.5 A moeda no contexto internacional

Observa José Luiz Bulhões Pedreira que, a par das disposições sobre o curso forçado da moeda, é fundamental considerar a natureza fiduciária desta, posto que necessita da aceitação pela comunidade⁶⁴.

Essa assertiva tem particular relevância quando se trata, a título de exemplo, de contratos de compra e venda internacionais ou empréstimos em moeda estrangeira. Os agentes econômicos recusam moedas emitidas por países que atravessam períodos beligerantes, pois perdem, em especial, sua função de reserva de valor. Além disso, atendendo à conveniência de política cambial de cada país, é conversível ou não em moeda emitida por outro⁶⁵.

A fim de planejar a estabilização da economia internacional e das moedas nacionais prejudicadas pela Segunda Guerra Mundial, representantes de quarenta e quatro países reuniram-se em Bretton Woods (New Hampshire, EUA), em julho de 1944. Os acordos então assinados tiveram validade para as nações capitalistas, lideradas pelos Estados Unidos, resultando na criação do Fundo Monetário Internacional (FMI), que será abordado mais adiante, e do Banco Mundial. Também, buscavam manter o padrão-ouro e relacionar as taxas de câmbio entre si.

⁶⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões Pedreira. **Finanças e demonstrações financeiras de companhia**, p. 33.

⁶⁵ RATTI, Bruno. **Comércio Internacional e Câmbio**. 10 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 305-308.

Durante os anos cinquenta e sessenta, as taxas de câmbio permaneceram quase que completamente fixas. A taxa de câmbio entre o dólar norte-americano e a libra inglesa, por exemplo, manteve-se estável entre 1948 e 1967⁶⁶.

Em agosto de 1971, o Presidente Nixon abandonou formalmente a convertibilidade em ouro, e acabou com os acordos de Bretton Woods. Assim, os EUA deixaram de converter dólares noutros valores - ouro, ienes, marcos ou outra divisa internacional - a uma taxa de câmbio oficialmente fixada, bem como deixaram de tentar manter o dólar a uma paridade em relação ao ouro ou outras moedas. A França, no entanto, resistiu, procurando provavelmente atribuir um papel importante às suas reservas de ouro. Parte dos países, porém, manteve taxas flutuantes controladas.

Os EUA, desde a administração Reagan, abstiveram-se praticamente de qualquer intervenção no mercado cambial. Esse sistema espalhou-se pelo mundo, eliminando restrições à "livre" troca de moedas e a relação entre as moedas não observa mais qualquer parâmetro⁶⁷.

Assistiu-se, a partir daí, a aceleração da globalização financeira, aliada à perspectiva econômica monetarista que defende que as modificações na oferta monetária são a principal causa das variações macroeconômicas, ou seja, a relação dos grandes agregados da renda nacional, o nível de

⁶⁶ SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**, p. 1089.

⁶⁷ Ibidem, p. 1091-1098.

emprego e dos preços, bem como o consumo, a poupança e o investimento totais.

A perspectiva monetarista empresta à moeda um maior papel de reserva de valor, no sentido explicitado acima. Começa-se a abandonar a política keynesiana que considerava que o fator responsável pela alteração do volume de emprego é a procura de mão-de-obra, cabendo ao Estado promover uma concertação econômica na sociedade nacional, em que a demanda de bens e serviços é resolvida pelo investimento, considerado o fator dinâmico da economia.

Assim, a política monetária, segundo a perspectiva keynesiana, deve considerar que a mudança do valor da moeda tem um impacto diferente nos diversos setores sociais, pois as receitas de uma pessoa e suas despesas não se modificam todas em uma proporção uniforme⁶⁸. Daí o abandono das políticas de controle de preços.

A visão que privilegia a moeda enquanto reserva de valor, preconiza uma atitude que os países devem garantir a aceitação da moeda no mercado financeiro global.

Na conferência de Bretton Woods, atribuiu-se ao FMI o papel de coordenador das paridades monetárias, mas, em virtude da queda da cotação das moedas em ouro em 1971, o Grupo dos Dez (EUA, Inglaterra, Canadá, RFA, França, Bélgica, Holanda, Itália, Suécia e Japão) formou um novo "valor central",

⁶⁸ Consequências das Alterações no Valor da Moeda para a Sociedade. SZMRECSÁNYI, Tamás (Org.). **KEYNES, John Maynard**: economia. Tradução de Miriam Moreira Leite. 2 ed. São Paulo: Atica, 1984 [Coletânea], p. 150.

desvalorizando o dólar norte-americano e permitindo uma variação das outras moedas em função da norte-americana. Ademais, o acordo do FMI prevê a contribuição dos países por meio de cotas-parte, em moeda corrente nacional e ouro, proporcional aos seus recursos e destinada aos países em dificuldades em seus pagamentos ao exterior.

Outro fator contribuiu para a aceleração do processo de globalização: os choques do petróleo de 1973/1974 e 1978/1979. Deles resultou um aumento de cinco vezes o valor do barril, desnivelando subitamente os preços relativos de bens e de serviços.

Assim, acelera-se uma globalização do capital financeiro. Todas as regiões do globo, em especial após o fim da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas - URSS, adotam uma fórmula buscando garantir a aceitação da moeda neste mercado. Caso contrário, é isolada pelo capital internacional que migra ao longo do planeta.

A reestruturação do sistema financeiro internacional leva a um capitalismo protagonizado por gerentes anônimos, com amplos poderes decisórios e operacionais sobre uma quantidade amplíssima de recursos em diversas regiões do globo.

A propósito, inclusive graças ao desenvolvimento das telecomunicações, grandes bancos de investimento e comerciais, muitas vezes à margem dos controles dos bancos centrais,

passam a protagonizar essa nova fase do capitalismo financeiro global⁶⁹.

Assim, em razão da mobilidade financeira, uma crise na Coreia ou Turquia atinge o Brasil em questão de horas. Fundos de investimentos internacionais, controlados por corretoras que se baseiam em índices econométricos, vendem sua participação societária, adquirida em Bolsas de Valores em uma região do globo e a adquirem em outra, com velocidade impressionante.

A produção é subordinada à lógica do capitalismo financeiro, tornando-se, em especial o Estado brasileiro e sua competência tributária, objeto de considerações do presente estudo, mais um ator do capitalismo global.

O fenômeno da globalização tem também impacto na produção. As empresas, em virtude de todos os motivos já destacados, organizam-se de formas distintas, em diferentes regiões do globo, e pleiteiam dos governos isenções fiscais para desenvolver a produção em determinado local.

Dos trabalhadores são exigidas, cada vez mais, múltiplas habilidades para permanecerem no mercado formal e os que não atingem esses padrões são literalmente descartados⁷⁰.

⁶⁹ FARIA, José Eduardo. **O Direito na Economia Globalizada**. São Paulo, 1998. 414f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, p. 118-119.

⁷⁰ Cf. FARIA, José Eduardo. Democracia e Governabilidade. Os Direitos Humanos à Luz da Globalização Econômica. In: _____. **Direito e Globalização Econômica: Implicações e Perspectivas**. São Paulo, Malheiros, 1996.

1.6 O papel da internet na administração tributária

O advento das novas tecnologias de telecomunicação que viabilizam e disseminam a rede universal de informações, denominada internet, oferecendo uma variedade de costumes e crenças aos que a ela têm acesso, provoca um esgarçamento da integração social nas diferentes sociedades.

Embora fundamental o papel de Organizações não-governamentais (ONG) para suprir as omissões do Estado na satisfação das necessidades sociais resultantes do novo cenário internacional já descrito, impossível abstrair a sua (do Estado) indispensabilidade, o que implica, necessariamente, a obtenção de receitas tributárias.

O crescimento do comércio eletrônico obriga as empresas a se organizarem de outra forma, a exemplo de como o fizeram, por exemplo, os exércitos após o surgimento do canhão, na clássica imagem de Marx no "Manifesto Comunista".

Neste contexto, cada vez mais, as empresas não concorrem só com o fabricante do mesmo produto ou substituto deste, mas disputam a renda disponível dos usuários da internet. Assim, a reforma da casa compete com uma visita a um parque temático, dada a velocidade e diversidade das informações disponibilizadas nas *home pages* a quaisquer usuários.

Dentro da arquitetura da internet a *home page* tem papel fundamental e significa, do ponto de vista do usuário do

comércio eletrônico, por exemplo, mergulhar em um cartaz, conhecer a estrutura organizacional, a situação financeira, o negócio da empresa, os diversos produtos e até viabilizar o acesso a outras *home pages* (este é o negócio das *search engines*⁷¹), tudo em escala muito maior que outros meios de divulgação.

Relativamente à tributação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por exemplo, o comércio eletrônico tem um papel fundamental.

Para o ICMS tem grande importância o momento em que se considera que a mercadoria é colocada em circulação pelo contribuinte. Posto que a saída física do estabelecimento constitui o aspecto temporal do fato gerador do ICMS, a sistemática da legislação deste imposto autoriza os Estados a considerarem contribuinte autônomo cada estabelecimento, ou seja, cada local em que o contribuinte procede à saída do estabelecimento.

Assim, o princípio da autonomia dos estabelecimentos constitui uma forma de controle de arrecadação do tributo, um dever instrumental, destinado a facilitar a arrecadação do imposto.

Um dos motivos é a transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo contribuinte e

⁷¹ Exemplos desses negócios são os portais Altavista (www.altavista.com) e Yahoo (www.yahoo.com) e Google (www.google.com).

localizados em Estados diferentes, pois um mesmo contribuinte agrega valor ao bem e o negócio jurídico que implica a circulação da mercadoria ocorre em um deles. Assim, o valor do ICMS fica para um Estado, embora tenha sido agregado valor em ambos os estabelecimentos, todavia este princípio esteja sendo desconsiderado pelo Superior Tribunal de Justiça⁷².

Com o surgimento dos *sites* que vendem mercadorias, a administração tributária se vê na contingência de criar deveres instrumentais para controlar a circulação dessas mercadorias. Todavia, somente pode fazê-lo com a necessária efetividade material se lograr compartilhar sua atuação com Estados estrangeiros, instituindo, por exemplo, deveres instrumentais tributários no interesse recíproco, visando controlar a atuação dos contribuintes.

Diante deste quadro, conforme já explicitado pelo autor do presente trabalho em 10 de maio de 2000, em palestra sobre Comércio Eletrônico promovida pela Escola de Administração Fazendária na Secretaria dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, é lícito considerar o papel do *site* no controle da arrecadação de tal imposto.

Com efeito, se o *site* pertence à mesma pessoa que produz as mercadorias pode ser considerado extensão do mesmo contribuinte, não cabendo considerá-lo um estabelecimento à

⁷² A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça enuncia: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."

parte, inclusive para simplificar os controles da arrecadação do imposto.

Se o *site* pertence à pessoa diversa daquela que produz as mercadorias, entende-se que tal pessoa está sujeita ao imposto em razão do titular do referido *site* promover a circulação jurídica da mercadoria, ainda que não circule fisicamente pelo seu estabelecimento tal mercadoria, a exemplo do regime jurídico das *trading companies* e das empresas comerciais exportadoras.

Assim, pode ser considerado "estabelecimento virtual" o local declarado pelo titular para cadastrar seu domínio na Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP) que, por delegação do Comitê Gestor de Internet, tem a atribuição de controlar os domínios, sendo irrelevante o local aonde se localiza o provedor de "hospedagem do *site*".

Na hipótese de tal "*site* comercial" estar cadastrado ou controlado no exterior, não incide o ICMS na operação por inexistir um elemento de conexão do ponto de vista do direito tributário. Ainda que se pretendesse controlar esse *site*, há que se entender limitada a efetividade material da norma, exigindo, repita-se, a colaboração entre Estados.

A título de exemplo sobre a maneira de resolver as questões relativas à lei aplicável às operações realizadas por meio da internet, a UE expediu a Diretiva 95/46/EC, art. 4º, que determina que a lei do país em que está domiciliado o

controlador do *site* é a aplicável em caso de conflito. Esta disposição, todavia, tem um alcance limitado, pois vincula apenas os Estados integrantes da UE.

Com políticas fiscais cada vez mais rígidas e a preferência da política monetária em privilegiar a função da moeda enquanto reserva de valor, a distribuição da atividade dos agentes econômicos em diversas soberanias está a exigir a formulação de alternativas que garantam a colaboração entre os Estados na tributação, considerando os direitos do contribuinte.

Contudo, não se vislumbra, frise-se, a emergência de uma tributação global⁷³, por não ser factível que os Estados transfiram a competência tributária para um órgão que transcenda à ordem jurídica estatal. Todavia, aconselha-se a coordenação da atuação dos diferentes Estados soberanos, o que, aliás, impõe o atual contexto internacional.

Como constatado pelos Estados integrantes da UE, não basta estabelecer normas de harmonização da política fiscal, dos impostos e compatibilização de legislações, devendo ser estabelecidas formas de colaboração entre as administrações tributárias dos países-membro.

A mencionada colaboração se desenvolveu, entretanto, em dois setores particularmente: o alfandegário e o relativo à aplicação de impostos indiretos e diretos, uma vez que os

⁷³ Em sentido diferente, mas contendo referências fundamentais sobre a possibilidade de uma tributação global. Cf. NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalização e tributação.**

últimos constituíam terreno fértil para práticas ilícitas de evasão fiscal⁷⁴.

Nesse sentido, foi celebrada a Convenção de Nápoles, em 7 de setembro de 1967, em razão da qual se alargou o campo de colaboração para os países-membro assegurarem o recebimento dos impostos incidentes sobre o comércio exterior e outros tributos cujo aspecto temporal da hipótese de incidência ocorra nas respectivas fronteiras. Desta forma, as administrações tributárias podem, inclusive, tomar as providências para efetuar lançamentos tributários no interesse dos outros países-membro⁷⁵.

Com efeito, tais tarefas podem ser cada vez mais simplificadas com a ajuda dos sistemas especialistas de inteligência artificial que podem dispensar os que operam com o sistema jurídico de decisões rotineiras⁷⁶.

A Receita Federal expressamente reconhece que é necessário adaptar-se à globalização, pois:

Os avanços tecnológicos, apesar de trazerem dificuldades para as administrações tributárias, permitem maior rapidez e eficiência em termos de comunicação e processamento de dados, bem como considera que pode melhor desempenhar suas funções no atendimento ao contribuinte. Nesse sentido, a própria Internet pode tornar-se grande aliada no

⁷⁴ PISTONE, Antonio. **La Giuridificazione Tributaria in rapporto agli altri rami de Diritto**. Verona: CEDAM-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1994, p. 164.

⁷⁵ PISTONE, Antonio. **La Giuridificazione Tributaria in rapporto agli altri rami de Diritto**, p. 165.

⁷⁶ ROVER, Aires José. **Representação do conhecimento legal em sistemas especialistas: o uso da técnica de enquadramentos**. Florianópolis, 1999. 305f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, p. 284.

que tange à disseminação de informações e à prestação de serviços ao público⁷⁷.

É vital que o Estado obtenha os recursos para a satisfação das necessidades sociais, daí porque a pesquisa para se encontrarem instrumentos jurídicos que auxiliem na mitigação dos efeitos da globalização tem sido objeto de estudo.

⁷⁷ BRASIL. RECEITA FEDERAL. A Adaptação dos sistemas tributários à globalização. Disponível em: <www.receita.federal.gov.br>. Acesso em: 17 set. 2004.

2 - TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito de tratado internacional

Em seu estudo sobre a relação do direito tributário com o direito internacional e outros ramos do direito, Antonio Pistone destaca não ser possível encontrar no âmbito do direito tributário o reconhecimento de costumes internacionais, com exceção da imunidade tributária dos diplomatas⁷⁸.

Assim, o tratado permanece como o principal veículo normativo no âmbito internacional, para o direito tributário, o que importa uma abordagem específica sobre o tema.

Francisco Rezek conceitua o tratado como um acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público e destinado a produzir efeitos jurídicos⁷⁹. Logo, a princípio, o tratado pode veicular quaisquer matérias de interesse dos sujeitos de direito envolvidos, chegando, a exemplo do ocorrido na Comunidade Económica Europeia, instituir um mercado comum que tenha as características análogas a de um vasto mercado interno⁸⁰.

⁷⁸ PISTONE, Antonio. La Giuridificazione Tributaria in rapporto agli altri rami de Diritto, p.130.

⁷⁹ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público** (Curso Elementar). 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14.

⁸⁰ Balthazar, Ubaldo César. **La TVA Europeene et son evolution para Étapes en Fonction du Processus d'Integration au sein de la CEE** (Période 1958-

A Convenção de Viena (CV) sobre direito dos tratados, cuida de realçar a prevalência do tratado no âmbito internacional, no qual se assinala preliminarmente “o papel fundamental dos tratados como fonte de direito internacional e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, quaisquer que sejam seus regimes constitucionais e sociais”⁸¹.

O artigo 2º da CV dispõe que tratado:

[...] significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular.

Desta forma, o tratado implica um ato jurídico, envolvendo ao menos duas vontades cujos consentimentos sejam livres⁸². Não se considerando, para os fins do presente trabalho, um tratado que crie órgãos nos quais se institucionalizam poderes soberanos, a exemplo do Tratado da Comunidade Europeia⁸³.

O término das negociações não determina que o instrumento escrito, formal, produza efeitos jurídicos e seja

1991), Bruxelas, 1992-1993, 392f. Tese (Doctorat en Droit)- Faculte de Droit, Université Libre de Bruxelles.

⁸¹ A Convenção foi aberta à assinatura em Viena em 23 de maio de 1969 e entrou em vigor internacionalmente a 27 de janeiro de 1980.

⁸² REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados**. Prefácio Bilac Pinto. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21-22.

⁸³ SILVA, Karine de Souza, **O processo de consolidação do direito comunitário em contraposição ao descumprimento da ordem legal por parte dos Estados-membros da Comunidade Europeia: limites e avanços no âmbito do procedimento por incumprimento**. Florianópolis, 2003, 464f. Tese (Doutorado em Direito)- Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina.

considerado um tratado⁸⁴. A entrada em vigor do acordo internacional, segundo o que será exposto adiante, constitui o evento que dá existência ao tratado internacional. Antes disto é um projeto de tratado, devendo ser observado que muitos, senão a maioria de tais instrumentos, não passam desta fase⁸⁵.

Somente os sujeitos de direito internacional podem celebrar tratados internacionais que são em sua maioria Estados independentes, embora se reconheça também este atributo às organizações internacionais e outros entes internacionais⁸⁶.

Para tal fim, como observado por Dennis Lloyd, o Estado é independente quando não estiver submetido a nenhuma entidade legal superior. Considera-se, porém, que a uma obrigação de direito internacional impõe-se a observância comparável a uma norma de direito nacional e, ainda que desprovida das consequências advindas da inobservância desta, são qualitativamente diferentes de uma simples obrigação moral,

⁸⁴ Ibidem, p. 17.

⁸⁵ Ibidem, p. 24.

⁸⁶ Como ensina Celso de Mello: "A convenção sobre direito dos tratados concluída em Viena, em 1969, dá a seguinte definição: 'tratado significa um acordo internacional concluído entre Estados em forma escrita e regulado pelo DI, consubstanciado em um único instrumento ou em dois ou mais instrumentos conexos qualquer que seja a designação específica'." Esta definição é de tratado em sentido lato, significando isto que estão abrangidos os acordos de forma simplificada, logo a capacidade de concluir tratados "é reconhecida aos Estados soberanos às organizações internacionais, aos beligerantes, à Santa Sé e a outros entes internacionais. Pode-se acrescentar que os Estados dependentes ou os membros de uma federação também podem concluir tratados internacionais em certos casos especiais; os Estados vassalos e protegidos possuem o direito de convenção quando autorizados pelos suseranos ou protetores." Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. Prefácio de M. Franchini Netto a 1 ed. 12. ed., rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 202.

visto que normas desta natureza impõem um freio legal aos Estados soberanos na esfera internacional⁸⁷.

Por se referir às relações entre sujeitos de direito internacional, as empresas, chamadas multinacionais, celebram contratos ainda que o façam com Estados independentes, bem como as Unidades da Federação, a exemplo dos Estados brasileiros, que têm competências reconhecidas pela Constituição, mas não podem ser sujeitos de direito internacional.

Existem as seguintes variantes terminológicas de tratado concebíveis em português: **acordo, ajuste, arranjo, ata, ato, carta, código, compromisso, constituição, contrato, convenção, convênio, declaração, estatuto, memorando, pacto, protocolo e regulamento.**

O termo "concordata", por sua vez, é reservado ao tratado bilateral em que uma das partes é a Santa Sé⁸⁸. Portanto, a CF, no artigo 49, inciso I, refere-se ao conceito de tratado, indistintamente, ao mencionar "tratados, acordos ou atos internacionais".

Os tratados podem versar sobre diferentes matérias. A propósito, constitui objeto do presente estudo o tratado em matéria tributária que veicula conteúdo específico atinente a esta, envolvendo os Estados signatários e que, uma vez em vigor, passa a compor o direito interno e nele produz efeitos.

⁸⁷ LLOYD, Dennis. **A idéia de lei**, p. 234-235.

⁸⁸ REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados**, p.16.

De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Junior, a crescente importância das relações internacionais traz, todavia, um fator complicador para a teoria das fontes do direito interno, pois estas buscam racionalizar o surgimento de normas jurídicas no âmbito do direito estatal e o status do tratado internacional varia na ordem interna⁸⁹.

A título de exemplo, o ordenamento jurídico da Holanda reconhece no tratado a possibilidade de derrogar até disposições constitucionais⁹⁰, diferentemente dos EUA, onde a lei interna posterior pode derrogá-lo⁹¹.

2.2 Monismo e dualismo

Para se definir o papel do tratado na ordem interna e a relação desta com o direito internacional, há de se consultar o sistema constitucional de cada país⁹². Embora as temáticas do dualismo e do monismo sejam objetos de maior consideração pelos internacionalistas, serão aludidas a fim de se dilucidar a inserção do tratado internacional em matéria tributária na ordem jurídica interna do Brasil.

⁸⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.239-240.

⁹⁰ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**: uma proposta de sistema integrador. São Paulo, 1999, 245f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, p. 44.

⁹¹ DOLINGER, Jacob. **As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o Direito interno e o Direito Internacional**: um exercício de ecletismo. v. 334. Rio de Janeiro: Revista Forense, p. 77.

⁹² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 60.

Os dualistas identificam nos ordenamento interno e internacional duas ordens distintas, autônomas, e reclamam a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e as regras do tratado internacional.

O direito internacional obriga o Estado nas suas relações externas. Isto conduz à "teoria da incorporação" que preconiza ser necessário, para que a norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional. Assim, há uma total independência entre as ordens interna e internacional, inexistindo a possibilidade de conflito entre ambas.⁹³.

Os monistas discordam da independência e da autonomia preconizadas pelos dualistas e entendem que existe uma só ordem jurídica, composta de regras internacionais e internas, havendo uma interdependência entre a ordem interna e a internacional. Assim, basta a promulgação do tratado, sendo dispensado um ato formal do legislador nacional que o reproduza⁹⁴.

O dualismo é reflexo de um direito internacional público no qual predominavam normas de natureza eminentemente contratual, fixadoras de regras de convivência entre Estados soberanos, como, por exemplo, aquelas voltadas ao

⁹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 69.

⁹⁴ GOMES, Luiz Flávio. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil (particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos). **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 23, dezembro 1994.

estabelecimento de acordos de delimitação de fronteiras e de alianças militares ofensivas e defensivas. Ainda, eram incipientes, à época, os tratados de natureza marcadamente normativa, que posteriormente passaram a prosperar.

Tais tratados eram voltados à adoção de regras jurídicas uniformizadoras de padrões de conduta que deveriam ser observados pelos indivíduos e pessoas jurídicas de direito privado, subordinados à soberania dos respectivos Estados contratantes no plano internacional.

A plena integração do direito interno com o direito internacional público é, por outro lado, a essência da concepção monista que, como a própria denominação indica, assume a perspectiva da unidade de ambas as ordens jurídicas⁹⁵.

Heleno Tôrres divide a tese monista em três correntes principais. A primeira, de **predomínio do direito interno**, afirma a soberania do Estado e confere primazia ao direito interno sobre o direito internacional. A segunda, de **predomínio do direito internacional**, atribui prevalência de aplicabilidade do direito internacional em face da lei interna. Os defensores desse modelo entendem que a soberania dos Estados depende da ordem internacional, o que se justifica pelo instituto da responsabilidade internacional, no caso de violação de norma convencional. E a terceira corrente, que é do **monismo moderado**, admite a equivalência das normas internas

⁹⁵ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, 1999, p. 25-26.

e internacionais, recomendando o princípio da lei posterior para solucionar os conflitos⁹⁶.

Alberto Xavier rejeita a concepção dualista adotada por Roque Antonio Carraza, a ser analisada posteriormente⁹⁷, visto que cinde a personalidade jurídica do Estado, o que constituiria um absurdo jurídico ante a consagração constitucional deste como ente uno. Aquele autor salienta que a concepção dualista possibilitaria:

[...] que a República Federativa do Brasil, no plano externo, sustentasse rigorosa defesa dos direitos humanos e repudiasse o terrorismo e o racismo - conforme o artigo 4º, incisos II e VIII da Constituição - e, no plano interno, violasse sistematicamente os direitos fundamentais de seus cidadãos decorrentes de tratados internacionais - conforme o parágrafo 2º do artigo 5º da CF.⁹⁸

Alberto Xavier, em virtude das disposições da ordem jurídica brasileira, entende superada a discussão entre monistas e dualistas⁹⁹.

Tal discussão, aliás, não fornece maiores subsídios quando se trata da inserção do tratado na ordem jurídica brasileira, em particular no presente estudo que enfoca o tema a partir do ponto de vista dogmático¹⁰⁰. Não se presta,

⁹⁶ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 557-558.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 158.

⁹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5 ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 105.

⁹⁹ Ibidem, p. 106.

¹⁰⁰ Neste passo cabe recordar a lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior: "Ela (a dogmática) explica que os juristas, em termos de um estudo estrito do direito, procurem sempre compreendê-lo e torná-lo aplicável dentro dos

portanto, tal discussão a permitir e a viabilizar a aplicação de normas jurídicas na ordem jurídica brasileira, uma vez que depende de um procedimento que abstraia os pontos de partida, sua inserção e sua aplicabilidade na, repita-se, ordem jurídica interna.

Em diversas oportunidades a CF reconhece que os tribunais têm competência para apreciar direitos subjetivos constantes no texto de tratado internacional¹⁰¹.

Para Alberto Xavier isto significa que tais direitos subjetivos "decorrem diretamente de tratados internacionais, não previamente convertidos em leis internas"¹⁰² e corrobora com o entendimento de que: "[...] não faria sentido a clara dicotomia que a Constituição estabelece entre 'tratado e lei federal' ao prever a possibilidade de ambos serem contrariados por decisões judiciais e a possibilidade de ambos ofenderem a Constituição"¹⁰³.

Heleno Tôrres, por considerar que o decreto legislativo incorpora o tratado na ordem interna, como já aludido, entende que a Constituição faz dispensável referência aos tratados, quando se refere à competência dos tribunais, uma vez que são

marcos da ordem vigente." Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 48.

¹⁰¹ O artigo 109, inciso III, assinala que aos juízes federais compete processar e julgar as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional". O artigo 104, inciso III alínea "a", determina que compete ao Superior Tribunal de Justiça julgar, em recurso especial, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência e o artigo 102, inciso III alínea "d", dispõe que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, em recurso extraordinário, quando a decisão recorrida "declarar a inconstitucionalidade do tratado ou lei federal".

¹⁰² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 121.

¹⁰³ Idem.

“leis” do ponto de vista interno e inerentes ao direito internacional¹⁰⁴.

2.3 A vigência do tratado na ordem interna

Não se concebe que uma norma jurídica se imponha a um Estado independente. Para todo Estado o direito das gentes é o acervo normativo que, no plano internacional, tenha feito objeto de seu consentimento, sob qualquer forma. Conseqüentemente, deve o tratado compor, desde quando vigente, a ordem jurídica nacional de cada Estado-parte. Assim, poderão cumpri-lo os particulares, se for o caso, ou, no mais das vezes, os governantes apenas, mas sob a ciência e a vigilância do povo e de seus representantes.

Desse modo, poderão garantir-lhe a vigência juízes e tribunais, a exemplo do que fazem em relação aos diplomas normativos de produção interna. Conseqüentemente, do ponto de vista do direito internacional, é indiferente o método eleito pelo Estado para promover a recepção da norma convencional por seu ordenamento jurídico, importando-lhe que o tratado seja, de boa-fé, cumprido pelas partes¹⁰⁵.

Como assinalado por Vicente Marotta Rangel, citado por Betina Treiger Grupenmacher, constituir-se-ia a solução ideal e desejada que a ordem jurídica de cada Estado independente se

¹⁰⁴ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, 2001, p. 577.

¹⁰⁵ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, p. 78.

harmonize com a ordem jurídica internacional, tendência esta que se verifica nas Constituições contemporâneas, mediante a imediata e automática produção de efeitos do tratado na ordem interna dos Estados contratantes¹⁰⁶.

Heleno Torres e Paulo de Barros Carvalho declaram-se dualistas, em razão de considerarem que o conteúdo do tratado somente entra em vigor na ordem interna com a aprovação do Congresso Nacional mediante decreto legislativo. Nesse sentido, não é o tratado que está em vigor na ordem interna, mas o decreto legislativo¹⁰⁷.

A essa posição se contrapõe a doutrina de José Francisco Rezek quando destaca que a prática brasileira, em curso desde o Império, elege o decreto do Presidente da República como meio de promulgação do tratado¹⁰⁸. Enquanto este autor atribui ao decreto presidencial papel fundamental, Paulo de Barros Carvalho e Heleno Tôrres o ignoram em sua análise.

No artigo 84, inciso VIII, a CF atribui ao Presidente da República a competência de "celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendos do Congresso Nacional". No artigo 49, inciso I, estabelece competir exclusivamente ao Congresso Nacional: "resolver

¹⁰⁶ RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional. Rio de Janeiro: n. 45-46, 1967, p. 63), *apud* GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 85.

¹⁰⁷ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 569 e CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed., rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 73.

¹⁰⁸ REZEK, José Francisco, **Direito Internacional Público**, p. 79.

definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

Ao Presidente da República cabe a iniciativa do processo de apreciação do tratado no âmbito nacional. Por meio de envio, ao Congresso Nacional, de **mensagem** aos senadores e deputados federais, submete texto de tratado celebrado por ele em nome do país ou texto de tratado multilateral que, mesmo não tendo contado, por qualquer razão, com a participação do Brasil no ato inicial de celebração, merece apreciação legislativa para eventual adesão¹⁰⁹.

O Congresso Nacional aprova o tratado por meio da edição de decreto legislativo, cuja aprovação deve-se dar em cada uma das Casas do próprio Congresso, sendo necessária a maioria dos votos dos presentes nas sessões deliberativas, desde que estas alcancem, no mínimo, a maioria dos membros do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, conforme o caso.

Aplica-se, assim, a regra geral prevista no artigo 47, da CF, que determina que “as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros”.

Segundo Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros, as etapas desse processo podem ocorrer de duas formas: a) inicia-se com a negociação e a adoção do texto do tratado por meio da

¹⁰⁹ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 131.

assinatura; avaliam-se suas vantagens e inconvenientes e, caso seja aprovado pelo Congresso Nacional, ocorre a manifestação de vontade do Estado em obrigar-se mediante a ratificação; b) o Presidente da República solicita ao Congresso Nacional autorização para aderir a um tratado mediante envio de mensagem a este.

Uma vez concedida a mencionada autorização, remete o Presidente da República o instrumento de adesão à autoridade depositária do tratado. Tão logo entre em vigor no plano internacional, o tratado é incorporado à ordem jurídica interna¹¹⁰.

O Congresso Nacional pode aprovar condicionalmente o tratado, desde que o Poder Executivo seja autorizado, por meio de decreto legislativo, a tão-somente proceder à ratificação do texto convencional se as demais partes do tratado concordarem com a alteração indicada pelo Congresso Nacional.

Portanto, será a República Federativa do Brasil e não o Congresso Nacional que irá propor emenda ao tratado, que poderá ser aditiva, supressiva ou modificativa de seus termos. Aliás, a Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara dos Deputados aprovou, em 1993, parecer a respeito da consulta formulada pela Presidência desta Casa, admitindo a

¹¹⁰ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados**, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 458.

aprovação condicionada à reserva ou alteração supressiva do texto do tratado¹¹¹.

Um único decreto legislativo pode aprovar dois ou mais tratados, bem como o Congresso Nacional pode revogar o decreto legislativo, por meio de outro, na hipótese do tratado não ter sido ainda ratificado¹¹².

De fato, a constante preocupação em se discutir a essência do tratado contrasta com a referente à lei. A propósito, os estudos que se preocupam em analisá-la, da perspectiva de um "ato jurídico complexo"¹¹³, permanecem escassos, mas focam no resultado "norma jurídica". Diferentemente, os estudos relativos aos tratados não o analisam da perspectiva de norma jurídica por ele veiculada e centram-se no ato jurídico complexo de que decorre¹¹⁴.

Distinguem-se as noções de **vigência internacional do tratado, vigência do tratado para o Brasil e vigência do tratado no âmbito do sistema jurídico brasileiro**¹¹⁵.

¹¹¹ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 136.

¹¹² "A aprovação parlamentar é retratável? Pode o Congresso Nacional, por decreto legislativo, revogar o igual diploma com que tenha antes abonado certo compromisso internacional? Se o tratado já foi ratificado evidente que não - ou seja, se o consentimento definitivo desta república já se exprimiu no plano internacional - é evidente que não. Caso contrário, seria difícil fundamentar a tese da impossibilidade jurídica de tal gesto. Temos de resto um precedente: o Decreto legislativo n. 20, de 15 de dezembro de 1962, que revogou o de n. 13, de 6 de outubro de 1959". REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, p. 66.

¹¹³ Merece destaque, a título de notória exceção a esta assertiva a tese de cátedra de Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 3. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

¹¹⁴ REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**, p. 72-73.

¹¹⁵ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 139-140.

A **vigência do tratado no plano internacional** decorre da observância dos requisitos fixados no próprio corpo do tratado. Em geral, esses requisitos exigem um número mínimo de ratificações e de decurso de prazo previamente assinalado, a ser contado a partir do momento em que se alcançar o número de ratificações fixado no tratado.

A **vigência do tratado para o Brasil** decorre do ato de ratificação e principiará a partir de sua formalização, ou do decurso de prazo a ser contado a partir dessa formalização, caso assim disponha o tratado. O tratado só entra em vigor para o Estado brasileiro se já estiver em vigor internacionalmente e se a vigência internacional ainda não tiver se iniciado quando da ratificação brasileira. Tal ratificação tem o condão de gerar vínculo obrigacional, dada a irretratabilidade do ato confirmatório, mas a exigibilidade da observância das normas pactuadas fica em suspenso.

Quanto à **vigência do tratado na ordem jurídica brasileira**, esta tem como requisitos preliminares a vigência internacional do tratado e a vigência do tratado para o Brasil, decorrente da ratificação. Mas, a ocorrência de tais requisitos, embora necessária, não é suficiente. Há que se dar publicidade, para a assunção do vínculo obrigacional na esfera internacional, bem como da vigência do tratado para o país e do respectivo conteúdo normativo. Na sistemática brasileira, isso então ocorre com a promulgação do tratado por meio da edição de decreto do Presidente da República, com a íntegra do

texto convencional anexo, à qual se segue a respectiva publicação no Diário Oficial da União, em atenção ao princípio da publicidade, disposto no *caput* do artigo 37, da CF.

O artigo 49 da CF atribui ao Congresso Nacional o poder de autorizar, permitir, aprovar ou suspender a prática de atos, como forma de fiscalização do Poder Executivo, como se verifica pela menção de tais verbos, não se tratando de emissão de normas gerais, peculiares ao processo legislativo *stricto sensu*. Constitui um ato de natureza administrativa, no entanto, embora o fato de ser votado e aprovado por um órgão coletivo, no caso o Congresso Nacional, não o transforma em lei *stricto sensu*.

O fato do decreto legislativo dispensar a sanção do Presidente da República não o transforma em norma abstrata, característica da lei propriamente dita, que se contrapõe à idéia de norma individual¹¹⁶.

A aprovação do tratado pelo Congresso Nacional autoriza o Presidente da República a promulgar o tratado, mas este ato normativo individual não tem o condão de transformá-lo em norma geral abstrata (em uma lei *stricto sensu*), visto que se refere à relação entre sujeitos de direito internacional, entre Estados, ainda que, uma vez em vigor ante o exposto acima, constitua uma fonte da legislação tributária e possa gerar direitos subjetivos, conforme o disposto no artigo 96 do CTN.

¹¹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**, p. 193.

Tão logo entre em vigor, o tratado é auto-aplicável. Os textos normativos exigíveis são aqueles que exteriorizam a decisão política de aprovação do tratado pelo Congresso Nacional (decreto legislativo) e dão publicidade ao ato de ratificação do tratado e, em consequência, vinculam o Estado brasileiro ao seu conteúdo (decreto do Presidente da República).

2.4 A vinculação do Poder Executivo na promulgação do tratado

Não é pacífico, na doutrina, se a ratificação de tratado aprovado pelo Congresso Nacional é vinculada ou discricionária.

Antonio Paulo Cachapuz de Medeiros entende que "a aprovação do Congresso Nacional, através de decreto legislativo, não torna o tratado obrigatório, pois o Executivo tem a liberdade de ratificá-lo ou não, conforme julgar conveniente"¹¹⁷, no que concorda José Francisco Rezek¹¹⁸.

Tal entendimento no sentido da discricionariedade do Presidente da República em celebrar tratados parece chocar-se com o disposto do artigo 49, inciso I, da CF, que dispõe que o

¹¹⁷ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**, p. 468.

¹¹⁸ "[...] tudo quanto não pode o presidente da República é manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem o abono do Congresso Nacional. Este abono do Congresso Nacional. Este abono, porém, não o obriga à ratificação. Isto significa, noutras palavras, que a vontade nacional afirmativa quanto à assunção de um compromisso externo, repousa sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade individualizada de cada um deles é necessária, porém não suficiente." REZEK, José Francisco, **Direito Internacional Público**, p.64.

Congresso Nacional resolve “definitivamente” sobre a aprovação do tratado sem dúvida, em especial em um momento em que se acelera o processo de integração internacional do Brasil.

Todavia, os países têm suas peculiaridades relativamente aos tratados e às suas ordens internas. Um exemplo que ilustra a complexidade do tema pode ser observado com o que ocorre nos EUA, cujas instituições políticas têm influenciado o Brasil Republicano. O Poder Judiciário muitas vezes se omite relativamente aos tratados por entender referir-se de uma “questão política”¹¹⁹.

Quando o governo norte-americano do Presidente Carter denunciou o tratado de defesa mútua com a República da China (Taiwan) nos anos setenta, Barry Goldwater e outros membros do Senado americano pretenderam discutir na Justiça o poder presidencial para a denúncia de tratados internacionais.

O raciocínio dos autores nesse litígio apoiava-se basicamente no princípio do ato contrário: se, nos termos da Constituição, a conclusão de um tratado depende de que se conjuguem a vontade do presidente dos Estados Unidos e a de dois terços do Senado, há de se entender que essas mesmas vontades devem estar reunidas para escorar o rompimento do compromisso.

A esse interessante problema a Justiça americana deixou de dar solução, louvando-se num argumento que não constitui novidade para os juristas daquele país, e que não cessa de

¹¹⁹ REZEK, José Francisco, **Direito Internacional Público**, p. 106.

surpreender os analistas brasileiros, entre outros: o de que se tratava de uma **questão política**, estranha, por isso, ao deslinde judiciário.

Oswaldo Agripino de Castro Junior identifica aí uma debilidade do sistema norte-americano, porém identifica na reforma do *Clean Air Act*, que discriminava a gasolina importada e que foi condenado pela OMC, uma alteração da tendência até agora adotada pelos EUA¹²⁰.

Existem duas vertentes sobre a competência para celebrar tratados: a) uma que se pronuncia pela compulsoriedade absoluta da deliberação do Legislativo para todos os acordos internacionais celebrados pelo Executivo; b) outra caracterizada pela vertente doutrinária que se pronuncia pela admissibilidade da celebração de certos acordos internacionais, unicamente pelo Executivo, sem aprovação do Congresso Nacional.

Os tratados que dispensam a aprovação do Congresso Nacional são chamados "acordos executivos" e têm um pequeno elenco de possibilidades e sempre para acordos de menor impacto político e jurídico, como os referentes à rotina diplomática. Logo, a exigência da apreciação de tratados pelo Congresso Nacional alcança, senão todos, a quase totalidade dos tratados celebrados pelo Brasil, em particular aqueles que, por instituírem normas de natureza geral e abstrata, têm

¹²⁰ CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento**, p. 286-289.

maior relevância na relação entre o direito internacional e a ordem interna¹²¹.

Dada a importância de atribuir a outro Estado o exercício de atos relativos à tributação, ainda que se trate de matéria que não tenha caráter patrimonial, como os deveres instrumentais tributários, a atribuição a outro Estado para a prática de atos classificáveis como tal depende de tratado internacional.

2.5 A posição do tratado na hierarquia das normas jurídicas

Os critérios de validade do direito interno fundamentam-se na Constituição, que indica os órgãos de produção do direito, os princípios fundamentais do ordenamento, define as competências materiais e prevê o processo legislante.

Diversamente, o direito internacional exige a atenção a outros requisitos para que possa obrigar o Estado, se validamente reconhecido, por incorporação ou transformação. Sua formação atende a outros critérios, o que leva Celso de

¹²¹ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 134-135. Reporta este autor que, segundo Vicente Marotta Rangel, o orientador da tese mencionada, que tratados internacionais permanecem exclusivamente na esfera do Executivo nos seguintes casos: a) acordos de armistício negociados por comandantes militares no limite de suas atribuições; b) acordos de mera interpretação ou de mera suplementação dos anteriores, já aprovados pelo Poder Legislativo; c) *modus vivendi* ou *pactum de contrahendo*, ou seja, acordos que se restringem à declaração e à formulação de bases de futuras negociações; d) acordos caracterizados por reversibilidade. Ibidem, p. 167.

Mello a discutir quais as fontes formais do setor jurídico objeto de seu estudo¹²².

Relativamente à eventual antinomia entre tratado e costume, Celso de Mello e José Francisco Rezek consideram que o tratado e o costume possuem o mesmo valor, sem que um tenha primazia sobre o outro, embora o primeiro entenda, adicionalmente, que se venha reconhecendo uma certa primazia para o primeiro¹²³.

O direito internacional, como já assinalado, é indiferente ao método eleito pelo Estado para promover a recepção da norma convencional por seu ordenamento jurídico. Importa-lhe tão-só que o tratado seja, de boa-fé, cumprido pelas partes.

Pedro Boholometz de Abreu Dallari considera que no Brasil o tratado é auto-aplicável, desde que aprovado pelo Congresso Nacional e dada a publicidade da ratificação pelo decreto do Presidente da República. Decorre, portanto, a auto-aplicabilidade da entrada em vigor do tratado, conferindo

¹²² Celso de Mello refere que as fontes do Direito Internacional Público são os tratados, o costume e os princípios gerais. Em seguida assinala que "esta enumeração é incompleta, uma vez que os mais modernos doutrinadores têm incluído os atos unilaterais como fonte, e outros ainda mencionam ainda a lei internacional. McWhinney observa, com razão, que se os Estados aceitam como norma jurídica uma determinada regra fora das categorias enumeradas, ela deve ser considerada uma regra de direito. Assim, em 1963, EUA e URSS formularam declarações comuns afirmando o não-estabelecimento de armas nucleares no espaço exterior. Esta regra só foi transformada em tratado em 1967. Em 1974, a CIJ (Corte Internacional de Justiça), no caso de testes nucleares (Austrália e França), considerou como ato jurídico a declaração do governo francês de sua intenção de não realizar ensaios nucleares no Pacífico Sul, estando a França obrigada a tal ato. MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**, p. 194-195.

¹²³ MELLO, Celso de. **Curso de direito internacional público**, p. 284 e REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, p. 119-120.

direitos ao Estado e aos particulares e atribuindo-lhes deveres. Dispensa-se, para tal, lei que lhe reproduza o conteúdo, como quer a concepção dualista mais ferrenha.

Na eventualidade de um dispositivo constante do tratado necessitar de edição de norma regulamentar não nega a regra geral da auto-aplicabilidade, pois a limitação da efetividade do dispositivo não resulta de provir de um tratado, mas sim de seu conteúdo não fornecer condições plenas para a geração de efeitos concretos.

O retromencionado autor assinala, ainda, que isso se dá, também, com uma norma de direito interno, cujos efeitos são limitados ou restritos por ausência de disposição complementar¹²⁴. Embora incomum, é possível que o dispositivo do tratado autorize sua derrogação por norma do direito interno¹²⁵.

Outra questão que surge em razão da equivalência da lei ao tratado é a resultante dos quoruns no processo legislativo. A Constituição atribui a disciplina de matérias por meio de lei complementar, a fim de dificultar a alteração de dispositivos.

¹²⁴ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 145-149.

¹²⁵ Dallari destaca que "[...] tal fenômeno não é estranho ao Direito Internacional do Trabalho já que o artigo 19, item 8, da Constituição da Organização Internacional do Trabalho, de 1946, acolhendo o princípio já previsto no art. 405, parágrafo 11, do Tratado de Versalhes, de 1919, estabelece que 'em nenhum caso poderá considerar-se que a adoção de uma convenção ou de uma recomendação pela Conferência, ou a ratificação de uma convenção por qualquer dos membros, afetará qualquer lei ou sentença, costume ou acordo que garanta aos trabalhadores condições mais favoráveis do que as que figuram na convenção ou na recomendação.'" Ibidem, p. 149-150.

Em virtude do quorum especial para sua aprovação, ou seja, a maioria absoluta da casa do Congresso Nacional, segundo o disposto no artigo 69, da CF, que lhe confere rigidez e maior estabilidade às disposições relativas à matéria a que se lhe atribui a disciplina, ante a facilidade de mudanças das leis ordinárias, são dadas à lei complementar tributária as seguintes funções: (1) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; (2) regular as limitações constitucionais do poder de tributar; (3) estabelecer normas gerais de direito tributário sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146); (4) instituir outros impostos da União, desde que sejam não-cumulativos e não tenham nem fato gerador nem base de cálculo idênticos aos discriminados nos artigos 153, 155 e 156; (5) definir produtos industrializados semi-elaborados a serem excluídos da não-incidência do imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços; (6) em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre a substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para

efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações dos serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos semi-elaborados no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; (7) definir serviços de qualquer natureza para efeito do imposto municipal respectivo; (8) fixar as alíquotas máximas do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza e excluir da incidência desse imposto exportações de serviços para o exterior; (9) em relação à repartição de receitas tributárias: a) definir valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, para o fim de fixar a quota dos Municípios, tendo em vista as operações tributadas nos respectivos territórios, na forma prevista no artigo 158, parágrafo único, I, (b) estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o artigo 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios, do cálculo

das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159¹²⁶.

Em virtude da importância atribuída à lei complementar, em particular no direito tributário, há de ser enfrentada a questão dos quoruns no processo legislativo.

Dispõe o artigo 47 da Constituição que, salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa do Congresso Nacional serão tomadas por maioria de votos, desde que presentes a maioria absoluta de seus membros e, como já aludido, o artigo 69 do CF exige, diferentemente, para a aprovação da lei complementar, a maioria absoluta dos votos.

Em razão da aprovação do tratado resultar de uma deliberação do Congresso Nacional para o qual não há previsão de um quorum específico, infere-se que este é o mesmo exigido para a aprovação das leis ordinárias.

Tanto a emenda constitucional, cuja aprovação está disciplinada pelo artigo 60, da CF, quanto a lei complementar, exigem quoruns superiores ao da maioria relativa exigida pelos tratados e pela lei ordinária.

A Constituição de 1967, no artigo 18, parágrafo primeiro, utilizava a expressão "normas gerais de direito tributário", provocando grandes discussões na doutrina sobre

¹²⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**, p. 688-689.

seu alcance. A Carta atual alude a “normas gerais em matéria de legislação tributária” (artigo 146, inciso III).

O significado da expressão “legislação tributária”, constante no artigo 96 do CTN, é amplo e, como assinala Sacha Calmon Navarro Coelho, já foi incorporado no direito brasileiro, em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas e devem ser observadas pelos legisladores de todos os entes federativos, articulando o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais parciais¹²⁷.

Conseqüentemente, ante a expressão contida pelo artigo 146, inciso III (repita-se, normas gerais de legislação tributária), da atual Constituição, não se há de discutir sobre o alcance da expressão “normas gerais de direito tributário” que chamava a atenção dos juristas durante a vigência da Constituição de 1967¹²⁸.

O fato do parágrafo único do artigo 199, do CTN, remeter ao tratado a autorização para a Fazenda Pública da União permutar informações com Estados estrangeiros, cuja aprovação pelo Congresso Nacional requer maioria simples, não dispensa de serem observados os demais dispositivos do ordenamento jurídico, em particular o que concerne ao procedimento consoante artigo 198 do CTN, referente às medidas destinadas a assegurar o sigilo fiscal, em razão da necessária

¹²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, P. 107.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.193-203.

observância do princípio da isonomia material que veda discriminações entre pessoas sujeitas a estes dispositivos¹²⁹.

Para Heleno Tôrres, a discussão relativa às matérias reservadas pela Constituição à lei complementar é dispensável, pois os tratados firmados pela República são mantidos no direito interno subordinados àquela Carta Maior e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária; federal, estadual, distrital ou municipal; anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica¹³⁰.

O retromencionado autor desenvolve a noção de aplicabilidade nos seguintes termos, analisando o tema da perspectiva do direito tributário brasileiro. Entende que o direito interno e o internacional mantêm uma relação de aplicabilidade e não de validade, pois o tratado válido (do ponto de vista do direito internacional) já tem força obrigatória.

Assim, a recusa do referendo pelo Congresso somente afeta a aplicabilidade do tratado na ordem interna¹³¹. Isto se deve, segundo Heleno Tôrres, ao fato do direito interno e internacional constituírem ordenamentos independentes. Logo:

Os empenhos internacionais assumidos pelos Estados possuem validade própria e prevalecem sobre o direito interno, mas tão-somente nos augustos limites das relações entre os signatários, pelo

¹²⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**, p. 213-214.

¹³⁰ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 577.

¹³¹ Ibidem, p. 556.

princípio da **prevalência de aplicabilidade das normas internacionais**¹³²[Grifos nossos].

Abstrai, desta forma, Heleno Tôrres, os fundamentos da Constituição da República, possuidora de inúmeros dispositivos, que serão analisados posteriormente, que buscam assegurar uma sociedade sem discriminações e de maior justiça social.

Ademais, para existir, o acervo normativo do direito internacional implica o consentimento do Estado independente, não se concebendo, ressalte-se, que uma norma resultante do tratado ou do costume possa se impor ao Estado independente¹³³.

O artigo 98 do CTN atribui destaque aos tratados, ao dispor que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhe sobrevenha". Esse dispositivo, aliás, tem servido de base para um amplo conjunto de tratados bilaterais celebrados com o Brasil com a finalidade de evitar a bitributação.

Adotando o mesmo entendimento, que considera não vigorar o tratado na ordem interna, mas o decreto legislativo resultante da aprovação do Congresso Nacional, Roque Antonio Carrazza, baseado em sua perspectiva dualista, entende ser inconstitucional o artigo 98 do CTN, que dispõe que:

¹³² TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 556-557.

¹³³ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, p. 78.

Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha por usurpar a competência da CF relativa à hierarquia das leis, visto que o decreto legislativo encontra-se no mesmo patamar que a lei, lei complementar e resolução do Senado Federal.¹³⁴

Alberto Xavier se contrapõe a esta posição doutrinária, pois não se trata de uma supremacia do tratado em relação à lei, mas uma especialização, exemplo da relação estabelecida entre norma geral e norma especial¹³⁵.

A título de síntese de sua posição sobre o tema, o supramencionado autor apresenta seis argumentos, que destacam a preponderância dos tratados sobre a legislação tributária interna ante a CF¹³⁶:

- a) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, parágrafo 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados;
- b) o art. 5º, parágrafo 2º, da CF, atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, *caput*);

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 225.

¹³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 123.

¹³⁶ Ibidem, p. 114-115.

- c) os tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;
- d) a celebração dos tratados é ato de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, inciso I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;
- e) o artigo 98 do CTN - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresse ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;
- f) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna.

Em liminar concedida nos autos da ADIn n. 1480-3/DF, o Ministro Celso de Mello decidiu que os tratados se submetem aos dispositivos formais e materiais da CF, como ocorre com qualquer outro ato normativo, conforme se verifica nos trechos a seguir transcritos:

O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro [...] está sujeito à observância das limitações jurídicas emergentes do texto constitucional. A Constituição qualifica-se como estatuto fundamental da República. Nessa condição, todas as leis e tratados celebrados pelo Brasil

estão subordinados à autoridade normativa desse instrumento básico. Nenhum valor jurídico terá o tratado internacional que, incorporado ao sistema de direito positivo interno, transgredir, formal ou materialmente, o texto da Carta Política [...]. É que o sistema jurídico brasileiro não confere qualquer precedência hierárquico-normativa aos atos internacionais sobre o ordenamento constitucional [...]. A relação de eventual antinomia entre o tratado internacional e a Constituição da República impõe que se atribua, dentro do sistema de direito positivo vigente no Brasil, irrestrita precedência hierárquica à ordem normativa consubstanciada no texto constitucional¹³⁷.

Como assinala Betina Treiger Gruppenmacher, há de se consultar o sistema constitucional de cada país, uma vez que dispõe sobre a conclusão dos tratados internacionais, bem como sobre a vigência do direito internacional na ordem interna¹³⁸.

O conceito de "ideologia constitucionalmente adotada", construído por Washington Peluso Albino de Sousa revela-se útil para lançar luzes nos embates da natureza do exposto, visto que aconselha considerar, na sua integridade, os princípios que devem nortear a vida econômica de determinado país¹³⁹.

O termo ideologia, no conceito mencionado, não se confunde com aquele habitualmente catalogado com referência a regimes políticos (ideologia no sentido fraco), nem com aquele

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão n. 1480-DF, publicado no Diário da Justiça de 18 de maio de 2001.

¹³⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 69.

¹³⁹ SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 32.

que denota falsa consciência (ideologia no sentido forte)¹⁴⁰, mas denota os princípios adotados na ordem jurídica interna, portanto, normas jurídicas.

Os artigos 3º, inciso III (redução das desigualdades sociais e regionais), 170 (promoção de existência digna) e 219 (integração do mercado interno ao patrimônio nacional de forma a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, como corolário da soberania econômica nacional)¹⁴¹, da CF, constituem normas-objetivo e impõem a determinação de políticas públicas com o fim de alcançar o que elas determinam. Além disso, a existência dessas disposições vincula o intérprete das normas de conduta e de organização, de modo que não será tida como aceitável a hermenêutica que não seja coerente com a realização dos fins nelas (nas normas-objetivo) inscritos¹⁴².

Como ensina José Joaquim Gomes Canotilho, a articulação do conjunto de normas jurídicas fundamentais, como as relativas ao direito à privacidade e à isonomia material, e o "desenvolvimento constitucional" (conjunto de formas de evoluções da Constituição, como o alargamento da disciplina constitucional a novos problemas e propostas inovadoras) leva

¹⁴⁰ IDEOLOGIA. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Grianfranco. **Dicionário de Política**. Brasília: Universidade de Brasília, p. 597.

¹⁴¹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 259.

¹⁴² Ibidem, p. 81.

ao conceito de identidade reflexiva que significa a capacidade de prestação da Magna Carta face à sociedade e aos cidadãos¹⁴³.

A reflexividade consubstanciada neste trabalho, na relação entre ordem interna brasileira e o direito internacional (particularmente no que se refere aos tratados internacionais em matéria tributária), não se coaduna com uma interpretação constitucional que defenda a emancipação imediata do estágio social em que se encontra a sociedade brasileira ou, em nome de um contexto em que a globalização e a internacionalização das relações têm crescente importância, se abandone os pactos fundadores, em especial os direitos e garantias fundamentais, tão caros ao direito tributário brasileiro, bem como os princípios de direito administrativo que devem nortear a administração tributária.

Como destaca, em continuação, José Joaquim Gomes Canotilho, ao apoiar e encorajar a sociedade civil e ao abandonar os planejamentos estatais, o constitucionalismo moralmente reflexivo substitui "um direito autoritariamente dirigente, mas ineficaz através de outras fórmulas que permitam completar um projeto de emancipação social"¹⁴⁴.

¹⁴³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Rever ou Romper com a Constituição Dirigente?**, p. 15.

¹⁴⁴ Ibidem, p. 15-17.

2.6 A extinção do tratado internacional

Segundo Celso de Mello, a extinção dos tratados pode ocorrer de diversas maneiras, tais como: sua execução integral; consentimento mútuo mediante forma prevista no tratado, celebração de outro tratado com o mesmo objeto do anterior (revogação tácita); termo, quando o tratado é celebrado por um período de tempo determinado, o tratado termina quando este prazo expira; condição resolutória; renúncia do beneficiário; caducidade, quando o tratado deixa de ser aplicado por um longo espaço de tempo, ou mesmo quando se formar um costume contrário a ele; guerra; fato de terceiro, quando os contratantes dão a um terceiro o poder de terminar um tratado; impossibilidade de execução, decorrente de impossibilidade jurídica ou física, naquele caso quando é declarado inconstitucional; ruptura das relações diplomáticas e consulares; inexecução do tratado por uma das partes contratantes em um tratado bilateral, assim concede-se o direito à outra parte para suspender ou terminar com ele; e a denúncia unilateral. Isto se dá, em regra, por inteiro, salvo se houver estipulação diversa ou as partes concordarem, além disso, tais atos só podem ser feitos em relação a determinadas cláusulas: a) se estas forem separáveis do resto do tratado a respeito de sua aplicação; b) se estas não constituírem "uma

base essencial do consentimento" dos demais contratantes; c) a execução do restante do tratado não acarretar desequilíbrio¹⁴⁵.

Dentre as hipóteses de extinção apresentadas, interessa, particularmente, a denúncia unilateral por meio da qual o Estado manifesta sua vontade de deixar de ser parte no acordo internacional, extinguindo-o se neste existirem apenas dois contratantes.

Como explica José Francisco Rezek, a exemplo da ratificação e da adesão, aquela constitui em um ato unilateral de efeito jurídico inverso do produzido por esta¹⁴⁶.

Dada a natureza formal do tratado, a denúncia se exprime, por escrito, numa notificação, carta ou instrumento, sendo sua entrega pelo denunciante o ato internacional que se refere à vontade de romper o compromisso.

Segundo a prática internacional, a denúncia é um ato retratável, salvo se seus efeitos já foram consumados. Conseqüentemente, no pacto coletivo, quando um contratante o denunciar, o retorno implica uma nova adesão¹⁴⁷.

Heleno Tôrres define, por sua vez, a denúncia como:

Um ato administrativo praticado pelos órgãos competentes para a representação internacional do país, e no caso, para determinar a resolução unilateral do compromisso firmado num determinado acordo internacional, retirando-se dele¹⁴⁸.

¹⁴⁵ MELLO, Celso de. Curso de direito internacional público, p. 246-247.

¹⁴⁶ REZEK, José Francisco. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 102-103.

¹⁴⁷ Ibidem, p. 104-105.

¹⁴⁸ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 630.

Relativamente à invocação do princípio do *rebus sic stantibus*, segundo José Francisco Rezek, esta pressupõe, destacando que muitos foram os casos na arena internacional de denúncia de tratados, com invocação unilateral de tal princípio, sem observância do direito das gentes: a) as circunstâncias versadas devem ser contemporâneas da expressão do consentimento das partes, restando excluídas as anteriores e supervenientes ao consentimento, e concorrido essencialmente para o consentimento; b) mudança dessas circunstâncias há de mostrar-se fundamental; c) a mudança circunstancial deve ser imprevisível¹⁴⁹.

Discute-se se a denúncia do tratado depende de manifestação conjunta dos Poderes Executivo e Legislativo, embora a prática brasileira reconheça ao Presidente da República o poder de denunciar tratado celebrado pelo Brasil, compreendidos, portanto, na figura do chefe do Poder Executivo, tanto os atos formais quanto a decisão sobre a oportunidade e a conveniência de fazê-lo¹⁵⁰.

Defendendo a procedência da prática brasileira, José Francisco Rezek refere que:

[...] parece lógico que, onde a comunhão de vontades entre o governo e o parlamento seja necessária para obrigar o Estado, lançando-o numa relação contratual internacional, reputa-se suficiente a vontade de um daqueles dois poderes para desobrigá-lo por meio da denúncia. Não há

¹⁴⁹ REZEK, José Francisco. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 110-111.

¹⁵⁰ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 158.

falar, assim, à luz impertinente do princípio do ato contrário, que se as duas vontades tiverem de somar-se para a conclusão do pacto, é preciso vê-las de novo somadas para seu desfazimento. Antes, cumpre entender que as vontades reunidas do governo e do parlamento presumem-se firmes e inalteradas, desde o instante da celebração do tratado, e ao longo de sua vigência pelo tempo afora, como dois pilares de sustentação da vontade nacional. Isso levará a conclusão de que nenhum tratado - dentre os que se mostrem rejeitáveis por meio de denúncia - deve continuar vigendo contra a vontade, quer do Governo, quer do Congresso. O ânimo negativo de um dos dois poderes políticos em relação ao tratado há de se determinar sua denúncia, visto que significa o desaparecimento de uma das bases em que se apoiava o consentimento do Estado¹⁵¹.

Em continuação, o mesmo autor destaca, mais adiante, que a manifestação do Congresso deverá ser por meio de lei ordinária, não bastando um decreto legislativo de "rejeição" do acordo vigente¹⁵².

Pedro Boholometz de Abreu Dallari, por seu turno, fazendo um paralelo com o processo legislativo constitucional, destaca que:

O presidente da República dispõe de exclusividade na iniciativa de projetos de lei de diversas naturezas, como em matéria orçamentária, por exemplo. Aprovado o projeto pelo Congresso Nacional, pode sancioná-lo ou vetá-lo. Mas, uma vez em vigor a lei, não pode o presidente revogá-la ou modificá-la unilateralmente, tendo, para isso, que provocar nova deliberação do Poder Legislativo¹⁵³.

Assim, advoga uma aprovação parlamentar como requisito da denúncia a se expressar por meio de lei ordinária.

¹⁵¹ REZEK, José Francisco. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 108.

¹⁵² Ibidem, p. 108-109.

¹⁵³ DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**, p. 160.

Observando que a Constituição brasileira não exige a manifestação dos Poderes Executivo e Legislativo para encerramento das relações internacionais, salvo para declarar a guerra, diferentemente do que ocorre com a constituição de compromissos internacionais, Heleno Tôrres considera que o Congresso Nacional somente deve-se pronunciar se os acordos ou atos internacionais acarretarem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Todavia, nada impede que o Congresso Nacional determine à Presidência da República a denúncia de algum acordo em vigor, mediante decreto legislativo¹⁵⁴.

Consoante corolário da separação de competências entre os Poderes Executivo e Legislativo, referida no artigo 2º da CF, a fim de que seja denunciado o tratado, deve haver a manifestação conjunta de ambos os Poderes, não se justificando que se aplique neste tópico a discricionariedade autorizada ao Presidente da República, tanto no envio da mensagem ao Congresso, propugnando a autorização legislativa, quanto na ratificação ou adesão. Tal ato deve ser adotado por meio de lei ordinária.

¹⁵⁴ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 631-633.

2.7 Tratados de troca de informações e cooperação administrativa

Entre a Primeira e a Segunda Guerras Mundiais, os problemas decorrentes da internacionalização da economia, criando situações específicas, a exemplo da bitributação, preocupavam as nações.

Esse estado de coisas levou a Sociedade das Nações a incentivar a assinatura de tratados bilaterais destinados a reduzir o impacto dessa tributação indesejada, que acabava por funcionar como um incentivo à evasão.

Após a Segunda Guerra, a atenção internacional concentrou-se nas empresas multinacionais, já que a estrutura multifacetada por elas adotada ensejava operar com maior facilidade procedimentos de evasão fiscal no plano internacional, concebendo-se, assim, os tratados de troca de informações internacionais para controle da arrecadação dos tributos¹⁵⁵.

A globalização transforma um mesmo indivíduo ou empresa em contribuinte simultâneo de vários fiscos, isto é, sujeito a várias soberanias tributárias.

O controle de um contribuinte desse tipo exige comunicação efetiva entre todos os fiscos envolvidos, pois, do contrário, tornar-se-á inócua a ação destes posto que somente

¹⁵⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**, p. 223.

atingirá parte do complexo de operações que deveriam ser rastreadas.

A adequação da área tributária, como reconhece a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, em vista da nova realidade dos blocos econômicos, em particular o Mercosul, é de fundamental importância para que este continue sua evolução econômica. Nesse aspecto, o Brasil e os demais parceiros da região têm buscado a efetivação de um acordo de cooperação multilateral entre as administrações tributárias do Mercosul e países associados.

Tal acordo, além de possuir importância ímpar para a adequação dos fiscos ao processo de integração econômica regional, deve incorporar uma cláusula aberta à adesão de outros países. Dessa forma, como procura ressaltar o texto da Secretaria da Receita Federal, permitirá uma maior abrangência em termos de intercâmbio de informações e de cooperação tributária internacional¹⁵⁶.

Deve ser observado que esta coordenação de iniciativas dá-se em um âmbito que não ocorre sequer a recepção das decisões tomadas pelas instâncias deliberativas, o que permite concluir que inexistente um ordenamento comum do Mercosul¹⁵⁷.

Entre as iniciativas adotadas para prevenir a evasão fiscal destacam-se: a proposta de Convenção multilateral no

¹⁵⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. A Adaptação dos Sistemas Tributários à Globalização. Disponível em: <www.receita.federal.gov.br>. Acesso em: 7 jan. 2004.

¹⁵⁷ VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **A Ordem Jurídica do Mercosul**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1996, p. 76

âmbito da OCDE, de 1988, para a mútua assistência administrativa em matéria tributária; o Modelo de tratado da OCDE, em especial o disposto no seu artigo art. 26 do Modelo de Acordo de Bitributação da OCDE; Modelo ONU, art. 26; Modelo do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) de convenção sobre intercâmbio de informações tributárias, 1990; Convenção de 1972 entre a Dinamarca, a Finlândia, a Islândia, a Noruega e a Suécia sobre a assistência administrativa em matéria fiscal, atualmente "Nordic Convention on Mutual Assistance in Tax Matters", de 1991, além de diversas diretivas adotadas pelo Conselho das Comunidades Europeias desde 1977¹⁵⁸.

A assistência administrativa não implica que um Estado autorize outro a exercer o poder de tributar em seu território, mas a cooperação administrativa objetiva estimular uma assistência administrativa e a troca de informações para a solução dos intrincados assuntos de relacionamento das soberanias, visando resolver problemas em comum¹⁵⁹.

Constituem formas de cooperação administrativa internacional os controles sobre grupos de empresas, os preços de transferências, as atribuições de qualificações a rendimentos ou tributos, quanto à aplicação das convenções internacionais, identificação de sujeição passiva, redução da fraude fiscal internacional, produção de provas, documentos

¹⁵⁸ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 665.

¹⁵⁹ Ibidem, p. 667.

etc., bem como a própria estrutura dos ordenamentos envolvidos.

As **trocas de informações** constituem meios de que se servem os Estados para facilitar o gerenciamento e o controle das atividades dos contribuintes que produzem rendas transnacionais, quanto à observância das respectivas normas tributárias. Tais objetivos podem ser buscados tanto por convenções específicas quanto por uma cláusula particular, inclusa em tratado internacional.

O instituto da troca de informações é contemplado no art. 26 do Modelo OCDE sobre bitributação, estabelecendo entre as autoridades competentes dos Estados contratantes a possibilidade de um intercâmbio de informações necessárias para a aplicação das cláusulas convencionais, desde que haja conexão com os impostos previstos no tratado de bitributação.

Desta forma, objetiva-se promover a coordenação entre as Administrações dos Estados contratantes, bem como evitar a formação de situações evasivas, de dupla tributação ou mesmo de duplo benefício, em virtude de tratado.

Heleno Tôrres destaca que a troca de informações pode ser obtida pela Administração de um dos Estados contratantes perante outra Administração por meio das seguintes maneiras¹⁶⁰:

a) a requisição de informações correspondente a casos específicos e com precisas indicações sobre a

¹⁶⁰ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 673-674.

informação requerida, podendo ter como origem um pedido do contribuinte à respectiva Administração competente, na forma de consulta. A resposta, por sua vez, pode constituir um documento que sirva de base para a defesa do peticionário em processo judicial ou administrativo;

b) a troca de informações ocorre de forma automática quando as informações pretendidas não digam respeito a específicos contribuintes, mas sejam relativas a toda uma categoria de contribuintes ou espécie de tributos;

c) o intercâmbio espontâneo de informações ocorre quando um Estado fornece informações a outro, baseado na suposição de que a informação interessa ao outro.

O artigo 26, parágrafo 1º, do Modelo OCDE de Acordos de Bitributação, sugere que as informações trocadas devam ser consideradas **secretas**, bem como só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (tribunais ou órgãos da administração) encarregadas do lançamento, isenção, arrecadação, aplicação, julgamento ou execução dos impostos visados pela convenção. Desta forma, busca-se conferir um caráter de confidencialidade à informação recebida.

Os cinco principais métodos utilizados para as trocas de informações, mesmo que a convenção não se restrinja apenas a estes, são os seguintes¹⁶¹:

¹⁶¹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 681.

- a) troca a pedido, ou seja, a comunicação, pelo Estado requerido, de informações relativas a um caso específico, que tenham sido expressamente solicitadas pelo Estado requerente;
- b) troca automática, o envio sistemático, por uma parte à outra parte, de troca de informações relativas a certos elementos de rendimento ou de capital;
- c) troca espontânea, i.e., a comunicação de informações obtidas no curso do exame da situação de um contribuinte ou noutras circunstâncias, que possam revelar-se de interesse para o Estado destinatário;
- d) controle fiscal simultâneo, pela comunicação de informações obtidas no decurso de um controle efetuado simultaneamente, em cada uma das partes interessadas e que incida sobre a situação fiscal de uma ou mais pessoas, revestindo-se para estes Estados de interesse comum ou suplementar;
- e) controle fiscal no estrangeiro, com a obtenção de informações graças à presença de representantes da administração fiscal do Estado requerente, quando de uma verificação fiscal efetuada no Estado requerido.

Como já referido, a Convenção de Nápoles, celebrada em 7 de setembro de 1967, no âmbito da UE, foi alargada para colaboração tributária entre os países-membro.

Relativamente aos impostos diretos foi instituída a Diretiva 77/799, com o objetivo de combater a prática de fraudes e evasões fiscais internacionais.

Como observa Antônio Pistone, os países-membro colaboram em ações comunitárias neste sentido, com interesse notoriamente superior ao manifestado por qualquer outra iniciativa destinada a harmonizar as disposições das legislações internas que apresentam divergências que possam impedir a realização das quatro liberdades previstas no Tratado de Roma, a saber: liberdade de circulação de mercadorias, de pessoas, de estabelecimento e de capitais¹⁶².

A assistência mútua estabelecida por meio da Diretiva referida consiste na troca de informações de três tipos: a pedido, automática e espontânea¹⁶³.

A troca de informações a pedido é aquela concernente a casos específicos em que o Estado solicitante já tenha exaurido as fontes habituais de informações.

A troca de informações automática refere-se a categorias bem determinadas de rendimentos, como os dividendos, *royalties* etc.; bem como é condicionada a um acordo preliminar para verificar caso a caso, por meio de procedimento de consulta bilateral ou multilateral, podendo funcionários da administração tributária do Estado a que é

¹⁶² PISTONE, Antonio. **La Giuridificazione Tributaria in rapporto agli altri rami de Diritto**, p. 168 e CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 358.

¹⁶³ Ibidem, p. 170.

destinada a informação atuar no Estado que deve fornecê-la para efetuar as verificações necessárias.

Por fim, a troca espontânea de informações ocorre em casos bem determinados, a saber: um Estado-membro que considere fundamentadamente que em outro Estado-membro exista uma redução ou isenção de imposto anormal; um contribuinte que obtenha em um Estado-membro uma redução ou uma exoneração de imposto que deveria lhe comportar um aumento ou a sujeição de um tributo em outro Estado; os negócios entre contribuintes de Estados-membro diferentes que impliquem uma redução de impostos em um ou ambos os Estados; existam fundados motivos de considerar que se realiza uma redução de impostos causada pela transferência fictícia de recursos entre sociedades do mesmo grupo; em um Estado-membro, em razão de informações fornecidas por outro, sejam obtidos elementos para o lançamento unilateral do imposto.

Como se verifica, os cuidados no âmbito da UE, em que pese o nível de integração entre os Estados-membro, são extremamente rigorosos, a fim de preservar o sigilo fiscal, um dos direitos fundamentais do contribuinte.

3 - ASPECTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL

3.1 Soberania tributária

O surgimento, no plano internacional, de um contexto de integração política, econômica e social mais acentuado e que tem como decorrência, necessariamente, o incremento do sistema de direito internacional público, não implica rejeição da soberania estatal ou mesmo a perspectiva da perda de sua condição de ente basilar na estruturação política do planeta.

De produtor e aplicador autárquico de direito nacional, o Estado, todavia, tende a ter acentuado seu papel de contratante, legitimador e aplicador de regras supranacionais.

A soberania, conseqüentemente, se materializa na prerrogativa de conceber o próprio ordenamento jurídico, mas, também e de modo crescente, na participação livre e independente na edificação de um ordenamento jurídico supranacional que deixa de ser, cada vez mais, uma proposta para ser uma necessidade histórica, não implicando, todavia, uma entidade legal superior de alcance mundial, sendo mais plausível uma coordenação dos Estados como sujeitos de direito no âmbito internacional.

No direito tributário, assim como no direito internacional público, é usual o entendimento acerca da inexistência de limites heterônomos de direito internacional à

competência dos Estados para legislar em matéria de tributos, assim soberania fiscal é o poder de estabelecer um sistema tributário autônomo¹⁶⁴.

A soberania tributária ou fiscal expressa a prerrogativa estatal de instituir tributos em relação a bens e a pessoas relacionadas, segundo os elementos de conexão de direito tributário internacional.

A soberania exprime um poder geral, mas limitado juridicamente, pois devem ser considerados os domínios institucionais do Direito, condicionados pela ambiência interestatal ou supra-estatal. Entre as condicionantes interestatais destacam-se os costumes do direito internacional, as próprias convenções internacionais ratificadas, as soberanias alheias em atendimento e respeito à independência nacional, à autodeterminação dos povos, ao princípio da não-intervenção, à defesa da paz e igualdade entre os Estados, os princípios gerais do direito das gentes, prevalência dos direitos humanos e repúdio ao terrorismo e ao racismo, dentre outros, que são claros limites à soberania na ambiência interestatal. Relativamente aos limites estabelecidos por organizações supranacionais encontram-se as resoluções da Organização das Nações Unidas (ONU)¹⁶⁵.

¹⁶⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna, p. 19.

¹⁶⁵ TÔRRES, Heleno. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: _____ (Org.). **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-74.

Todavia o Estado Soberano mantém a autonomia e a independência para determinar os fatos geradores do tributo, sujeito a autolimitações, segundo o disposto na CF, no caso da República Federativa do Brasil.

Logo, a expressão soberania tributária refere-se ao poder de institucionalizar um sistema tributário como expressão do poder de tributar do Estado, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação de fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais.

É no âmbito das relações interestatais, portanto, pelas relações simétricas de autodeterminação (interna) e reconhecimento de reciprocidade (externa), que a **soberania tributária**, tomando em conta sua vertente de princípio fundamentador da própria existência jurídica do Estado, apresenta-se como motivo para a articulação de soberanias e limitações ao poder de tributar.¹⁶⁶

Dentre essas autolimitações encontra-se a disposição normativa relativa à estrita legalidade tributária, decorrente da aprovação do tributo por órgãos representativos, chegando Victor Uckmar a afirmar que tal disposição pode ser encontrada

¹⁶⁶ Ibidem, p. 74-75.

em qualquer constituição do mundo o que será objeto de análise posterior¹⁶⁷.

Tal disposição também encontra expressão nas normas gerais de direito tributário que vedam o emprego de analogia de que resulte exigência de tributo não previsto em lei, bem como da equidade para dispensar o pagamento do tributo devido, constantes nos parágrafos 1º e 2º do artigo 108, do CTN.

No ordenamento internacional já se constroem princípios gerais e normas consuetudinárias de direito internacional, os quais, tomando como pressuposto a coexistência dos ordenamentos jurídicos, procuram estipular delimitações formais aos respectivos poderes de tributar dos Estados, em particular do Brasil as constantes na CF.

Conseqüentemente, é lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão (material e pessoal) que expressem um contato efetivo entre o fato-evento e o Estado que tem a pretensão fiscal (*genuine link*), excluída a possibilidade de aceitar aplicação de normas atinentes ao exercício de tributar sobre o território de um outro Estado, salvo a existência de normas permissivas em contrário.

Embora desaconselhável a formação do fenômeno impositivo por diferentes Estados, não constitui ilícito

¹⁶⁷ UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**. Genova: CEDAM, 1999, p. 25.

tributário internacional, dado inexistir qualquer vedação no ordenamento internacional para sua ocorrência.

As limitações impostas pelas convenções internacionais são respeitadas e cumpridas porque são disposições postas em termos de concurso de vontades, disposições constantes em tratados. Constituem, assim, o respeito à determinação de outras jurisdições e a aceitação de uma razoável convivência com outras ordens soberanas no concerto das nações que imprimem efetividade a tais limites¹⁶⁸.

3.2 Âmbitos de incidência e de eficácia da norma tributária no espaço

Não pode, porém, um Estado invadir o território de outro para aplicar o seu direito. Resulta daí a relevância da distinção, essencial no direito tributário internacional, entre o âmbito de incidência que se refere ao poder de instituir abstratamente tributos e o âmbito de eficácia que, por sua vez, se relaciona à atividade da Administração para tornar concreta a pretensão tributária¹⁶⁹.

Aplicar-se-ia, segundo Alberto Xavier, a tradicional distinção entre direito tributário material, relativamente ao

¹⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: ____ (Org.). **Direito Tributário Aplicado**, p. 76.

¹⁶⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 5.

âmbito de incidência, e direito tributário formal quanto ao de eficácia, sendo fundamental o papel da administração tributária neste¹⁷⁰.

Como bem assinala Bettina Treiger Grupenmacher, a incidência é estudada pelo "direito dos conflitos", enquanto a eficácia refere-se à competência internacional dos órgãos internos¹⁷¹.

A questão dos âmbitos de incidência e de eficácia das leis tributárias assemelha-se aos desafios propostos pelo direito internacional privado, devendo ser considerados, porém, os fundamentos desse ramo do Direito.

No direito internacional privado são acolhidas soluções mais flexíveis, dada a natureza dos dispositivos do que se convencionou chamar "direito privado", cujas disposições normativas mais autorizam condutas do que cogentemente as determinam.

Logo, no campo do direito internacional privado se aceita que um juiz de um país decida com base em uma lei estrangeira, assim como se determina o reconhecimento do decidido em uma sentença estrangeira, desde que as normas de reconhecimento lhe atribuam validade, observados a ordem pública e os bons costumes.

Diferentemente, o direito tributário internacional, a exemplo de outros setores do direito público, não trata do

¹⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 7.

¹⁷¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 40-42.

concurso de normas tributárias, inclusive as penais tributárias ou administrativas, mediante a remissão a uma lei estrangeira, bem como não se ocupa do reconhecimento automático de decisões estrangeiras, salvo na existência de tratados internacionais de cooperação internacional, para execução de créditos tributários devidos a Estados estrangeiros.

Todavia, verifica-se a tendência de tais assertivas passarem por uma mitigação, pois alguns estudiosos de direito internacional privado advogam soluções unilaterais quando, por exemplo, uma empresa pública de um país ou atividade econômica estratégica está envolvida e a decisão pode comprometer a soberania nacional.

Também, no campo do direito tributário internacional, observa-se uma tendência à proliferação de tratados para evitar a bitributação, cada vez mais ampla, enquanto se experimenta a crescente globalização.

Baseado na distinção anglo-saxônica da *jurisdiction to prescribe* e *jurisdiction to enforce*, Alberto Xavier destaca que o direito internacional público demarca as esferas de validade das diversas ordens nacionais, determinando a quem, como e quando as leis nacionais do Estados soberanos se podem aplicar.

Logo, da mesma forma que um Estado tem a população e o território como seus elementos, também a soberania se distingue em soberania pessoal e soberania territorial. A

soberania pessoal caracteriza-se pelo poder de legislar sobre pessoas que, pela nacionalidade, se integram ao Estado, seja qual for o território em que se encontrem. A soberania territorial refere-se ao poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizem em seu território¹⁷².

Em virtude do que foi referido a respeito da soberania, o direito internacional público reconhece aos Estados o poder de tributar até os limites onde se estende a sua soberania. Não reconhece tal poder, todavia, se o Estado não observa uma conexão com o contribuinte. Nesse sentido, a tributação de um estrangeiro sem qualquer conexão com o território do Estado tributante viola o direito internacional público, mediante a escolha arbitrária ou artificiosa de um elemento de conexão pessoal ou real¹⁷³.

Ao âmbito da eficácia da norma tributária aplica-se, a par do exposto relativamente ao de sua incidência, o exposto a seguir.

Os Estados costumam incluir em seus ordenamentos normas que delimitam a respectiva competência tributária e, conseqüentemente, o âmbito do poder administrativo de imposição, excluindo a lei tributária estrangeira, em razão da idéia da soberania como poder independente e supremo do

¹⁷² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 13.

¹⁷³ Ibidem, p. 13-14.

Estado, dentro do espaço territorial, excluindo o poder dos demais¹⁷⁴.

Como assinala Alberto Xavier:

[...] uma coisa é a **prática** de atos no território de Estado estrangeiro - claramente vedada pelo Direito Internacional Público -, outra é a **produção de efeitos** nesse Estado, de atos de autoridades públicas praticados no próprio Estado em que tais autoridades se integram¹⁷⁵[Grifos nossos].

Logo, a chamada "extraterritorialidade em sentido formal", salvo norma que a autorize, representa uma afronta à soberania estatal e uma investida contra a segurança jurídica do contribuinte, o que não ocorre com a "extraterritorialidade no sentido material", relativa ao âmbito espacial de incidência da norma tributária¹⁷⁶.

Trata-se, neste passo, do alcance dos atos administrativos produzidos em um Estado no território de outro, seja em razão da qualificação da pessoa ou da compatibilidade do ato com o ordenamento jurídico do Estado estrangeiro.

É, todavia, inócua a instituição da capacidade tributária ativa pela lei, sem que existam meios de torná-la eficaz e responsabilizar o sujeito passivo pela inadimplência. Tal ocorre, visto ser vedada a atuação da administração

¹⁷⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratado internacional em matéria tributária e ordem interna**, p. 44.

¹⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 18.

¹⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 48.

tributária de um Estado em território de outro sem o seu consentimento. Em razão disso, os tratados e convenções internacionais têm o condão de conferir às normas nacionais aplicabilidade em outro Estado¹⁷⁷.

O direito comparado é fundamental, particularmente no direito internacional privado, para a solução de conflitos neste âmbito. No que se refere às matérias ligadas à Administração Pública revela-se útil na consideração da experiência jurídica dos países, em particular do Brasil, objeto principal das considerações deste estudo.

Para tanto, é essencial considerar a experiência histórica dos Estados envolvidos, a par das prescrições dos respectivos ordenamentos jurídicos, repita-se, como exemplifica a prática da tributação na América Latina em comparação com a dos EUA, por exemplo. Ressalta-se, porém, que isso não significa uma situação que não possa ser superada, mas constitui um traço que não pode ser desconsiderado.

A importância do que a seguir se expõe reside na indispensável investigação das chamadas “premissas implícitas” (econômicas, sociais, doutrinárias etc.) nos diversos direitos. Tais premissas, às vezes, não formuladas em textos normativos, são importantes para evidenciar o alcance das soluções jurídicas, bem como para explicar a diretriz da evolução de determinado direito.

¹⁷⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratado internacional em matéria tributária e ordem interna**, p. 53.

Os EUA são, eles próprios, a experiência mais bem-sucedida de União entre Estados, pois resultaram da união de 13 colônias, inicialmente organizadas em confederação.

As premissas implícitas dos EUA estão bem retratadas no *Federalista*¹⁷⁸ que figura, junto com a Declaração da Independência, de 1776, e com a própria Constituição de 1787, entre os textos fundamentais resultantes da sua respectiva fundação.

“O *Federalista*”, ao defender que um governo federal dotado de maiores poderes poderia tirar partido, de forma plena, das vantagens oferecidas pela União dos Estados e assegurar, da melhor forma, a segurança nacional, a tranqüilidade doméstica, a prosperidade comercial e, principalmente, a salvaguarda do caráter republicano do regime, constitui um texto fundamental para inspirar a integração das Américas.

Aliás, a prosperidade comercial¹⁷⁹ ligada à tributação, encontra-se, desde os primórdios, entre as principais preocupações do projeto político norte-americano. A propósito, já no século XVIII, Alexander Hamilton, James Madison e John Jay destacavam que:

A capacidade de um país para pagar impostos deve ser sempre proporcional, em alto grau, à quantidade de dinheiro em circulação e à rapidez com que ele circula, o comércio contribuindo para esses dois objetivos, deve necessariamente tornar

¹⁷⁸ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY John. **O Federalista**. Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Universidade de Brasília, 1984.

¹⁷⁹ Ibidem, p. 163-164.

mais pronto o pagamento de impostos e facilitar os indispensáveis recursos ao Tesouro¹⁸⁰.

A obra "De La Démocratie en Amérique"¹⁸¹, de Aléxis de Tocqueville, constitui, ainda hoje, um guia impar para entender as premissas implícitas da experiência jurídica norte-americana, cujo papel na integração hemisférica é indiscutível.

Como lembra Aléxis de Tocqueville, as paixões que mais agitam os norte-americanos são as comerciais e não as políticas. Aliás, eles levam para a política os hábitos dos negócios. Assim, os norte-americanos amam a ordem sem o que os negócios não podem prosperar, prezam a regularidade do comportamento, preferem o bom senso, bem como o cálculo às idéias abstratas¹⁸².

A Guerra da Secessão, durante a década de 1860, a participação decisiva em duas guerras mundiais e o papel decisivo nas relações internacionais sugere que este modo de ser que influencia a experiência jurídica norte-americana não mudou. Diferente, porém, da experiência dos demais Estados americanos¹⁸³, particularmente os da América Latina, em razão de sua experiência histórica.

Embora tenha sido escrita para o Brasil, a análise de Raymundo Faoro pode ser estendida aos demais países da América

¹⁸⁰ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY John. **O Federalista**, p. 164.

¹⁸¹ TOCQUEVILLE, Alexis de. **De la Démocratie en Amérique**. Paris: Garnier-Flammarion, 1981, p. 391.

¹⁸² Ibidem, p. 389.

¹⁸³ Abstraímos o caso do Canadá, em razão de sua experiência jurídica em matéria comercial assemelhar-se à dos EUA.

Latina, em razão de identificar as raízes da República Federativa do Brasil na Península Ibérica¹⁸⁴, origem comum dos demais Estados latino-americanos.

A Coroa, como assevera Raymundo Faoro no clássico "Os Donos do Poder", exigia um grupo de conselheiros e executores da soberania do rei para a direção dos negócios da América. Como assevera o autor: "[...] há não apenas tributos a colher, onde quer que haja movimento de bens, senão receitas a arrecadar", ou seja, os recursos destinam-se a servir o rei que participa dos negócios, assenhoreando-se das transações, lucros e vantagens. Assim, o tributo deixa de ser um meio para a satisfação de necessidades públicas, função esta aludida nos "Federalistas".

Tal prática dá ensejo ao que o mencionado autor denomina de estamento burocrático, qual seja o que goza de privilégios e se esforça pela conquista de vantagens materiais e espirituais exclusivas. Conseqüentemente, o fechamento da comunidade leva à apropriação de oportunidades econômicas, que desemboca até no monopólio de atividades lucrativas e cargos públicos¹⁸⁵. Em suma, o estamento burocrático se serve do Estado, seus recursos e meios de ação, como se fosse um condomínio privado.

Da mesma forma, Felix Luna ressalta que a coroa espanhola dava territórios, situados na atual República

¹⁸⁴ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 6. ed. Porto Alegre: Globo, 1984, p. 45.

¹⁸⁵ Ibidem, p. 47.

Argentina, e também privilégios aos integrantes do chamado estamento político, segundo a terminologia de Raymundo Faoro, que passa a ser adotada. De acordo com aquele autor platino, os membros da Suprema Corte de Justiça eram informantes e, a par da função judicante, exerciam uma espécie de função de “planejamento” e deviam levar ao rei todas as suas preocupações a respeito do território¹⁸⁶.

Aliás, como analisado por Osvaldo Agripino de Castro Júnior, o direito inglês, em que se baseou o direito norte-americano, desenvolveu-se, desde o século XIII, com base em ações judiciais sob a forma de ordens do rei, o que fez com que o processo fosse mais fundamental no sistema¹⁸⁷.

Desta forma, se o âmbito de incidência autoriza uma comparação com base no conceito jurídico de soberania e dos elementos de conexão, o âmbito de eficácia pede uma análise específica dos ordenamentos jurídicos envolvidos, em especial e para os fins do presente trabalho, o da República Federativa do Brasil, bem como a consideração e a origem histórica das práticas das autoridades administrativas, que integram a legislação tributária (artigo 100, inciso IV do CTN).

¹⁸⁶ LUNA, Felix. **Breve História de los Argentinos**. 13. Edición. Buenos Aires: Planeta Argentina, 1997.

¹⁸⁷ CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino. **Introdução à História do Direito: Estados Unidos x Brasil**. Florianópolis: IBRADD, CESUSC, 2001, p. 26.

3.3 Princípios constitucionais tributários

Ao dispor sobre o Estado Democrático de Direito, a CF, no artigo 1º, busca contrastar o fundamento da República Federativa do Brasil com uma concepção de Estado que se limite a garantir a defesa externa, proteger a propriedade, garantir a liberdade¹⁸⁸ e distribuir justiça.

Embora o Estado de Direito, como descrito, seja uma abstração, tem sido útil a certa doutrina considerar que os dispositivos que não tratam do processo legislativo, da atribuição de competências e dos direitos individuais, possuem um grau limitado de eficácia¹⁸⁹, com o que não se concorda.

Além disso, a CF de 1988 foi inspirada na Carta Política Portuguesa, uma vez que não se limita a estatuir competências em torno de uma declaração de direitos, mas impõe um projeto para o Brasil.

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, a interpretação deve considerar o texto constitucional na sua globalidade¹⁹⁰ e

¹⁸⁸ A liberdade a que me refiro é no sentido negativo, como ausência de normas, segundo a fórmula: "O que não é proibido é juridicamente permitido." Nesse sentido: KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, Sucessor, 1979, p. 61.

¹⁸⁹ Nesse sentido, a doutrina de José Afonso da Silva elaborada durante a vigência da ordem constitucional anterior à presente. Cf. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2 ed., rev. e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 67. Interessante que essa concepção permanece, relativamente à atual CF, quando se trata de temas relacionados ao Direito Tributário, o que não será objeto de análise nesse texto, mas entende-se desenvolver em outra ocasião, o que não escapou a Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo, Atlas, 1990.

¹⁹⁰ CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991, p. 232.

conferir-lhe a máxima efetividade¹⁹¹, recusando o que chama "interpretação conforme as leis" que considera a Constituição um espaço normativo neutro, aonde o legislador "iria introduzindo sutilmente alterações"¹⁹².

No Brasil, Eros Roberto Grau, ao estudar a ordem econômica da CF, atribui ao Estado o papel de desenvolver políticas públicas que, entre outros objetivos, promovam o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e o pleno emprego, dentre outros¹⁹³. De acordo com o autor, constituem princípios constitucionais impositivos e de diretriz, segundo a terminologia utilizada por José Joaquim Canotilho e Ronald Dworkin, respectivamente¹⁹⁴.

A persecução de tais princípios dirige-se a todos os órgãos do Estado, entre os quais os pertinentes ao Poder Judiciário, em todos os graus, bem como ao Ministério Público, em particular, como defensor da ordem jurídica¹⁹⁵.

¹⁹¹ CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**, p. 233.

¹⁹² Ibidem, p. 242.

¹⁹³ Deve ser observado, todavia, que Carlos Araújo Leonetti parece identificar no autor a adoção da perspectiva da existência de disposições com diferentes eficácias na CF. LEONETTI, Carlos Araújo, Natureza vinculante das normas constitucionais programáticas. In: DOBROWOLSKI, Silvio (Org.) **A Constituição no mundo globalizado**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 217.

¹⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, p.214-280. Interessante notar que a concepção de Dworkin sobre o que seja uma sociedade justa aproxima-se do programa da CF, pois considera fundamentais o mercado e as devidas correções em seu mecanismo pelo Estado, a fim de que haja uma redistribuição de recursos às pessoas que partiram de uma situação social inferior. Ver DWORKIN Ronald. **Uma Questão de Princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 309.

¹⁹⁵ Artigo 127, "caput" da CF. Ver BRASIL. (Constituição 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio

Consoante tal análise infere-se que a ideologia constitucionalmente adotada¹⁹⁶, segundo a terminologia de Washington Peluso Albino de Souza, decano do direito econômico no Brasil e professor emérito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, preconiza um modelo econômico capitalista por meio de um Estado Democrático de Direito que viabilize a justiça social e garantia dos direitos humanos fundamentais.

A par deste aspecto deve ser ressaltada a importância atribuída pela doutrina ao Poder Judiciário na realização do projeto constitucional da CF de 1988¹⁹⁷.

A tributação considera que a aquisição, a manutenção e a circulação de riqueza constituem fatos jurídicos reveladores

Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

¹⁹⁶ "Não se trata do sentido filosófico amplo de ideologia, nem mesmo de cada ideologia política geralmente referida, tal como a capitalista, a socialista, a comunista etc. Independentemente desta configuração, são referidos os princípios que são fundamentais na ordem jurídica considerada, mesmo que isoladamente se identifiquem com alguma daquelas ideologias políticas acima referidas." Washington Peluso Albino de Souza. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 3 ed., rev. e atual. por Therezinha Helena Linhares; pesquisa Adriana Ramos França. São Paulo: LTr, 1994, p. 27.

¹⁹⁷ "O Estado Democrático de Direito depende(ria) muito mais de uma ação concreta do Judiciário do que de procedimentos legislativos e administrativos. Claro, tal assertiva pode e deve ser relativizada, mormente porque não se pode esperar que o Judiciário seja a solução (mágica) dos problemas sociais. O que ocorre é que, se no processo constituinte, optou-se por um Estado intervencionista, visando a uma sociedade mais justa, com a erradicação da pobreza etc., dever-se-ia esperar que o Poder Executivo e Legislativo cumprissem tais programas especificados na Constituição. Acontece que a Constituição não está sendo cumprida. As normas-programa da Lei Maior não estão sendo implementadas. Por isso, na falta de políticas públicas cumpridoras dos ditames do Estado Democrático de Direito, surge o Judiciário como resgate de direitos não realizados. Por isso a inexorabilidade desse 'sensível deslocamento' antes especificado." STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 3 ed., rev., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 55.

da possibilidade de se custearem despesas destinadas à satisfação de necessidades coletivas.

O ideal de justiça tributária, por seu turno, prescreve que a contribuição de cada indivíduo deve ser proporcional à riqueza adquirida, possuída ou colocada em circulação. Conseqüentemente, o tributo constitui a contribuição patrimonial individual que viabiliza o convívio coletivo organizado por meio do Estado.

O tributo, por constituir a principal fonte de receita estatal, viabiliza a existência material do Estado, encarnando o dever que deve ser suportado pelos indivíduos de viverem em coletividade.

Reconhecendo a importância do tributo na construção do Estado Democrático de Direito, Marco Aurélio Greco defende, por exemplo, que as reorganizações societárias e a celebração de negócios especialmente desenhados para aproveitar as facilidades contidas nas leis fiscais, destinados ao que se convencionou chamar planejamento tributário, devem observar os fundamentos de tal espécie de Estado.

Assim, a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico supõem a conjugação e a compatibilização entre os valores típicos do Estado de Direito (livre-iniciativa, legalidade formal e proteção à propriedade) com os inerentes

ao Estado Social, a saber: igualdade material, liberdade positiva e solidariedade social.¹⁹⁸

Com efeito, para nortear a exigência dos impostos em geral, Adam Smith propôs a observância da: a) qualidade: os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, quanto possível, em proporção das respectivas necessidades, isto é, em proporção do rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado; b) certeza: o imposto que todo indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não-arbitrário; c) conveniência de pagamento: todo imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte pagar; d) economia na cobrança: todo imposto deve ser arquitetado tão bem que tire o mínimo do bolso das pessoas¹⁹⁹.

Cabe destacar que o termo princípio comporta dois significados. Enquanto pertencente ao que se convencionou chamar de "mundo do jurista", ou seja, na terminologia própria dos estudiosos do Direito, o termo princípio significa proposições descritivas. Noutro sentido, enquanto espécie de norma jurídica, como se verá a seguir, a parcela do ordenamento assume proposição normativa.

¹⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e abuso de direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 91-105.

¹⁹⁹ SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas das riquezas das nações**. 2. ed., trad. Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. v. II. p. 485-489.

Assim, a proposição jurídica deve distinguir-se, em virtude do sentido normativo que lhe é correspondente, de uma proposição enunciativa que contém uma afirmação de fatos ou uma constatação. De igual modo, a proposição jurídica se distingue daquelas proposições que contêm enunciados sobre o Direito vigente, onde se fala sobre normas jurídicas²⁰⁰.

Todavia, as proposições jurídicas, sejam prescritivas e não meramente descritivas, fique isto bem vincado, podem ser enunciadas sob revestimento verbal não prescritivo. Isto pode ser verificado na interpretação do artigo 3º da CF, ao enunciar que "constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária [...]". O dispositivo deve ser entendido que "DEVEM constituir objetivos fundamentais [...]".

Observa José Joaquim Gomes Canotilho que a metodologia jurídica tradicional distinguia normas e princípios. Em virtude disso, entende que as regras e princípios são duas espécies de norma jurídica²⁰¹.

É de se observar, todavia, que tal distinção não se baseia em critérios como generalidade e especialidade da norma, mas em sua estrutura e forma de aplicação. Regras expressam deveres precisos e são aplicadas por meio de

²⁰⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2 ed. Trad. de José Lamego, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1989, p. 298.

²⁰¹ CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**, Coimbra: Almedina, 1991, p. 172.

subsunção. Princípios enunciam deveres cujo conteúdo definitivo somente é estabelecido se for analisado o peso de cada um no caso concreto, após aquilatação dos princípios colidentes. Princípios constituem normas que obrigam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas²⁰².

Os princípios distinguem-se das regras por um aspecto lógico. É possível, ao menos abstratamente, efetuar a enumeração de todas as possibilidades que constituam exceção à proposição normativa constante em uma regra.

Por outro lado, segundo Ronald Dworkin, nos princípios tal enumeração é impossível, nem ao menos hipoteticamente. Isto ocorre porque as regras determinam que, se surgir o pressuposto de fato nelas previsto, cabe ao intérprete aplicá-las sem quaisquer cogitações.

Os princípios não impõem uma escolha particular, apenas apresentam uma razão condutora da interpretação em um determinado sentido, devendo ser ponderada e pesada com disposições referentes a outros princípios relevantes.

²⁰² SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 798, abril de 2002, p. 23-49. O conceito de princípios e regras enunciado tem recebido críticas dos estudiosos da teoria geral do Direito. Neste sentido PHILIPPI, Jeanine Nicolazzi. **Legalidade e subjetividade**. In: _____ (Org.). Florianópolis: Fundação Boiteux, 2002, p. 161-207.

Assim, as regras jurídicas são aplicáveis segundo o critério do “tudo ou nada”, enquanto os princípios o são em razão da circunstância²⁰³.

Os enunciados lingüísticos adotados pela técnica de redação dos textos normativos, inclusive para a atualização destes, são muitas vezes rotulados de “vagos”. Alguns aparecem ao lado de coisas, estados e situações que cabem inequivocamente no âmbito conceitual, outros que se encontram claramente excluídos e, ainda, outros que suscitam sérias dúvidas quanto à inclusão no conceito. A imagem que ilustra isto é o fecho de luz que ilumina um plano opaco. Resulta deste fato que uma área é totalmente iluminada, outra contém uma penumbra e, outra ainda é totalmente escura²⁰⁴.

Victor Uckmar, efetuando cuidadosa pesquisa, constata a existência dos mesmos dispositivos que ele denomina “princípios”, ante a importância do conceito em centenas de Constituições (entre as quais a Constituição da República Federativa do Brasil). Busca demonstrar que, a exemplo das declarações de direitos e garantias individuais cujas disposições são as mesmas em diferentes países e servem de base para a defesa dos direitos humanos, existem princípios que podem ser opostos pelos contribuintes, em nível internacional. Tais princípios são aqueles relativos à

²⁰³ DWORKIN, Ronald. **Los Derechos em serio**. 2 ed. Trad. Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 1989, 146-208.

²⁰⁴ ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6 ed. Trad. por João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1988, p. 209.

legalidade estrita, à igualdade e à competência, considerando este último em Estados federativos como o Brasil²⁰⁵.

Victor Uckmar atribui ao termo “princípio” um sentido de valor supremo do ordenamento jurídico, constituindo os fundamentos de caráter tributário comuns a diversas Constituições. Desta forma, não assume obviamente a definição de José Joaquim Canotilho acima referida, mas por este também considerada igualmente válida²⁰⁶.

Segundo se verificará a seguir, muitos dos chamados princípios constitucionais tributários são, consoante a conceituação exposta, autênticas regras jurídicas. Aqui não se busca, porém, propor que as disposições que prevêm tais normas jurídicas passem a ser denominadas de “regras constitucionais tributárias”, ao invés de princípios peculiares ao ramo do Direito, objeto do presente estudo, inclusive, dentre outros motivos, por questões históricas.

Conforme se expõe a seguir, a CF fixa disposições que limitam o poder de tributar e conferem às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) a faculdade de, por meio da lei, tributar, ou seja, exercer a competência tributária, consideradas regras de competência²⁰⁷, segundo a definição acima exposta.

Enuncia o artigo 150, inciso I, da CF, que nenhum tributo deve ser instituído e nem aumentado sem lei que o

²⁰⁵ UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**, p. 25.

²⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**, p. 173.

²⁰⁷ Ibidem, p. 181.

preveja. Mesmo que relevantíssimos os motivos históricos que fundamentam essa norma, o fato do exercício da competência tributária, pelo Estado soberano, constituir uma exceção na sociedade capitalista explica sua fundamental importância.

Ainda que se observe ao longo do tempo uma maior preocupação com a preservação do interesse de todos, o aparato estatal reserva uma especial atenção à proteção da riqueza e da propriedade, embora se verifiquem variações de uma sociedade para outra, em especial de um país para outro.

Prescreve esse dispositivo uma reserva absoluta de lei, ou seja, deve a lei prever um critério de decisão do órgão de aplicação do Direito, cabendo a este subsumir o fato na norma, sem considerações de ordem pessoal. Conseqüentemente, a disposição normativa que institua tributo e não observe esta disposição é inconstitucional e deve ser expulsa do ordenamento.

Tal princípio encontra, também, expressão nas normas gerais de direito tributário que vedam o emprego de analogia de que resulte exigência de tributo não previsto em lei, bem como da equidade para dispensar o pagamento do tributo devido, constantes nos parágrafos 1º e 2º do artigo 108, do CTN.

No artigo 150, inciso III, alínea "b", a CF veda a cobrança do tributo no mesmo exercício em que for publicada a lei que o instituiu ou o aumentou.

Ainda que o texto constitucional excepcione alguns impostos de competência da União²⁰⁸, constitui um princípio do sistema tributário nacional.

Embora também sejam relevantes os motivos históricos que levaram ao surgimento da norma constitucional referida no parágrafo precedente, inegável que ela busca conferir uma maior previsibilidade ao contribuinte, dada a excepcionalidade da lógica tributária no sistema capitalista.

Nesta linha, as contribuições sociais somente podem ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as instituiu ou as aumentou (artigo 195, parágrafo 6º da CF).

A emenda constitucional n. 42/03, inserindo a alínea "c" no inciso III, do artigo 150, e conferindo nova redação ao parágrafo primeiro deste mesmo artigo, confere garantia adicional ao contribuinte ao dispor que os tributos não podem ser exigidos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, excluindo, porém, algumas situações²⁰⁹.

Outro dispositivo que constitui um fundamento do sistema tributário pátrio e classificável, segundo a distinção entre regra e princípio acima exposta, como outra regra

²⁰⁸ O artigo 153, parágrafo único, permite ao Poder Executivo alterar, dentro dos limites estabelecidos em lei, as alíquotas dos impostos de importação de produtos estrangeiros, exportação, de renda, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro.

²⁰⁹ Tal garantia não se aplica aos impostos destinados a atender despesas extraordinárias, previsto no artigo 148, inciso I, nem à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos municípios, e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, inserido na competência dos Estados.

fundamental no sistema é o que veda a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (artigo 150, inciso III, alínea "a" da CF).

Constitui tal regra um corolário do direito fundamental de proteção ao ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI da CF, reiterando que a segurança jurídica e a vedação do arbítrio são fundamentos de todo o ordenamento jurídico, não podendo restar nenhuma dúvida também no direito tributário.

Por fim, outra regra fundamental no sistema tributário, prevista no artigo 150, inciso IV, da CF, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, o que determina que o Estado não pode confiscar o bem do particular como se tratasse de tributá-lo. O confisco implica o desapossamento, pelo Estado, de bem de particular, admitindo-o como pena acessória na condenação criminal, conforme o disposto no artigo 5º, incisos XLV e XLVI, da CF.

Discute-se qual a proporção entre o tributo e a riqueza tributada que o torna confiscatório. Neste ponto, a terminologia constitucional adota, como já referido, um enunciado lingüístico rotulado de "vagos", existindo ao lado de coisas, estados e situações que cabem inequivocamente no âmbito conceitual outros que se encontram claramente excluídos e, ainda, outros que suscitam sérias dúvidas quanto à inclusão no conceito.

Os artigos 145, parágrafo 1º e 150, inciso II, da CF, enunciam os princípios da igualdade tributária e da capacidade tributária ou econômica, os quais serão analisados em conjunto ante os limites do presente trabalho.

A instituição de um critério de justiça tributária depende da escolha de um atributo dos cidadãos que sirva de base para a distribuição do dever de contribuir para com as despesas públicas.

A dificuldade da construção de um consenso sobre o critério a ser escolhido leva o texto normativo constitucional a lançar mão de enunciados que autorizam uma igualdade relativa.

É vedado tributar quando não houver riqueza. No entanto, a maior riqueza deve pagar, de forma progressiva, mais tributo. Também, proíbe-se um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Como observa Victor Uckmar, baseado na ciência das finanças, os impostos diretos são instrumentos de distribuição progressiva, ao invés dos impostos indiretos e em especial quando incidentes sobre bens de amplo consumo. Assim, os impostos indiretos têm efeito regressivo também em razão do fato de que a parte da renda destinada ao consumo decresce com a sua diminuição²¹⁰.

²¹⁰ UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**, p. 101-102.

A igualdade tributária e a capacidade contributiva constituem princípios que se aplicam à determinada situação, segundo seu peso em determinada circunstância, constituindo norma que obriga a que algo seja realizado na maior medida possível. Diferentemente, o fundamento da legalidade estrita aplica-se ou não em determinada circunstância, sem gradações, cabendo ao intérprete identificar a subsunção ou não da lei à determinação constitucional.

Assim, o imposto de renda, de competência da União, ainda que permita a mais ampla aplicação do princípio da capacidade contributiva, está sujeito a gradações ante as necessidades práticas para sua instituição e, no caso do Brasil, vêm sendo ignorados os fundamentos que devem norteá-lo²¹¹.

Embora o princípio enunciado no parágrafo 1º do artigo 145, da CF, determine sua aplicação "sempre que possível", não deve esta disposição ser interpretada como uma faculdade outorgada ao legislador, mas uma determinação que sempre deve ser observada, pois onde há possibilidade de instituição de um imposto pessoal não pode haver preocupação exclusiva que autorize uma discriminação na medida de suas desigualdades²¹².

Ainda que o significado de renda não seja único nos diferentes países que o exigem para fins de sua tributação²¹³,

²¹¹ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003, p.206.

²¹² Ibidem, p. 53-56.

²¹³ Ibidem, p. 30.

adota-se, para os fins do presente trabalho, por motivos práticos, as legislações que consideram a renda em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie²¹⁴.

Essa noção revela-se útil se considerada a expressão inserta no artigo 145, parágrafo 1º, da CF, que faculta à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e a legislação infraconstitucional, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

A complexidade inerente ao imposto de renda dá ensejo a presunções legais das mais diversas, a fim de viabilizar sua arrecadação. Por exemplo, a que dá origem à noção de lucro presumido para efeito de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como a que estabelece os gastos com dependentes para efeito do referido imposto de renda das pessoas físicas.

Observe-se que tratados internacionais podem ampliar os direitos dos contribuintes, a exemplo dos demais direitos e garantias previstos na CF, segundo o seu artigo 5º, parágrafo 2º.

Ingo Wolfgang Sarlet avalia que este dispositivo traduz o entendimento de que existem outros direitos fundamentais, não sendo o rol do artigo 5º, ainda que exaustivo, de caráter taxativo²¹⁵.

²¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Estudos sobre o imposto de renda**, 1994. p. 23.

²¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. revista. e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 84.

Ainda que, por ocasião do julgamento do Hábeas Corpus (HC) n. 72.131, em que se apreciou a prisão do depositário infiel ante a vedação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (CADH), o Supremo Tribunal Federal tenha considerado inaplicável, por maioria de votos, este entendimento não tem sido acolhido pelas demais instâncias de jurisdição, como demonstra José Carlos de Magalhães²¹⁶.

Assim, por questões históricas, estas disposições serão referidas como princípios constitucionais tributários.

3.4 A obrigação tributária

Em virtude deste trabalho adotar a expressão "dever instrumental tributário", que objetiva garantir a arrecadação do tributo, ao invés de obrigação tributária acessória, aludida no CTN, há de ser analisada a obrigação tributária "principal", segundo a terminologia utilizada no referido código.

Como já analisado, os âmbitos de incidência e de eficácia não coincidem. Todavia, como o dever instrumental tributário se destina a garantir o pagamento do tributo é razoável que sua instituição guarde uma relação com a

²¹⁶ MAGALHÃES, José Carlos. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional**: uma análise crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 84-92.

obrigação tributária que é peculiar ao âmbito de incidência da norma tributária.

A doutrina tem apresentado diferentes enunciados para descrever a relação jurídica obrigacional tributária. Porém, coube a Paulo de Barros Carvalho, lastreado na doutrina em Hans Kelsen²¹⁷, dividir a norma tributária em diferentes partes a que denomina critérios de identificação a serem dispostos no texto legal, qualificados pelo fundamento constitucional tributário da tipicidade ou da estrita legalidade.

Observe-se que a teoria abstrai o papel da interpretação autêntica na experiência jurídica ao fixar a moldura em que ocorrem a decisão e a exclusão da noção das decisões falsas ou verdadeiras, substituindo-as por corretas ou incorretas e recusando os métodos de interpretação²¹⁸.

A norma jurídica terá sempre dois elementos: hipótese ou suposto e consequência. Na hipótese encontram-se os critérios para a identificação de um fato acontecido no mundo da realidade física. Na consequência, os critérios para a identificação da relação jurídica que se instala com o acontecimento do suposto. Esses critérios permitem individualizar fatos e relações que, combinados, regerão comportamentos sociais.

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 88-130.

²¹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, p. 463-473.

A norma autônoma, segundo a terminologia de Kelsen²¹⁹, apresenta, como hipótese, um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física e, como consequência, um conjunto de critérios que permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o sujeito ativo, titular da capacidade tributária ativa, e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual terá o primeiro o direito subjetivo público de exigir do segundo o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.

Numa visão dinâmica, haverá tributo sempre que a relação jurídica daquele feitio se instalar, em decorrência de um fato que não configure acordo de vontades, considerado em si mesmo e que se quadre inteiramente no texto legal.

O critério material constitui a descrição objetiva do fato, consistindo no núcleo da hipótese. O critério espacial estabelece as condições de lugar onde poderá acontecer o evento. O critério temporal é o que, ao fixar as circunstâncias de tempo, permitirá saber em que momento se considera ocorrido o fato.

A identificação da relação jurídica resulta do conhecimento dos critérios para determinação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como do modo por meio do qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a

²¹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, p. 90.

cargo do sujeito passivo, portanto critério quantitativo. Em resumo, na consequência das normas tributárias têm-se dois critérios: a) critério pessoal; e b) critério quantitativo.²²⁰

Expostas as funções de tais critérios na norma tributária, há de ser procedida a análise de cada um deles.

O critério material ou objetivo da hipótese tributária importa no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer, abstraindo as disposições de tempo e lugar.

O critério espacial não se confunde com o âmbito territorial de aplicação das leis, o que é fundamental para a determinação do âmbito de incidência da norma tributária nas operações transnacionais, além de constituir expressão da competência tributária, não encontrando limitações a não ser as dispostas na e segundo a Constituição. Logo, a legislação do imposto de renda pode estabelecer que, desde que o sujeito passivo tenha domicílio no Brasil, deva estar submetido ao imposto de renda, independentemente do lugar onde aufera a renda.

O princípio da territorialidade é pressuposto no sistema constitucional pátrio, não sendo objeto de um enunciado expresso que o defina. Assim, o poder vinculante da lei ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos

²²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, p. 114.

da pessoa que o editou²²¹. Por exemplo, a lei federal e a nacional têm efeito jurídico em todo território da República Federativa do Brasil; as estaduais, as municipais e as do Distrito Federal, nos respectivos espaços geográficos.

A legislação do imposto de renda determina que as rendas das pessoas naturais e jurídicas estão sujeitas ao princípio da universalidade, de modo que rendas produzidas no exterior sejam tributadas no Brasil. Tal disposição acrescenta um critério de conexão pessoal (o domicílio fiscal) para alcançar os rendimentos produzidos pela pessoa jurídica ultraterritorialmente, com a adoção da chamada *worldwide income taxation* (tributação da renda mundial).

Isto não diminui a importância do princípio da territorialidade no Direito pátrio, uma vez que as normas individuais e concretas que expressam a obrigação tributária serão produzidas para valer, viger e ter eficácia no âmbito territorial do Estado brasileiro, ressalvada a existência de tratado que autorize a cobrança do crédito tributário brasileiro por outro Estado no respectivo território. Isto não impede que o Estado de fonte de produção do rendimento constitua outra norma individual e concreta, tomando como fato

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, p. 8, out./dez. 1999.

jurídico o mesmo evento de formação de renda e, amparado, também, pela territorialidade²²².

Certamente, isto ocasiona uma bitributação, dando ensejo a uma situação desaconselhável no concerto entre os Estados no âmbito internacional que tem sido mitigada por medidas bilaterais (tratados de bitributação) e unilaterais (direito de crédito dos impostos pagos no exterior).

O critério temporal das hipóteses tributárias consiste no conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente - critério material), a fim de defini-lo no tempo.

Paulo de Barros Carvalho destaca a existência de hipóteses tributárias que: a) definem (expressa ou implicitamente o momento da ocorrência do fato jurídico tributário (por exemplo, IPTU e IR); b) NÃO definem momento específico, podendo acontecer em qualquer circunstância de tempo (por exemplo, ICMS e IPI).

Na avaliação de Washington de Barros Monteiro, obrigação constitui a relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou por ato de alguém conosco juridicamente relacionado,

²²²CARVALHO, Paulo de Barros. CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). **Revista de Direito Tributário**, p.10.

ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão²²³.

Logo, segundo Paulo de Barros Carvalho, tão-somente a transitoriedade não se presta a definir obrigação (dada a existência das obrigações de não fazer), mas a patrimonialidade, vale dizer, a susceptibilidade de ser a prestação avaliada em termos econômicos, pode perfeitamente estabelecer o traço distintivo, o limite divisório entre duas espécies de relações jurídicas: a) as que estabelecem deveres que consistem em prestações mensuráveis economicamente, também chamadas obrigações; e b) aquelas relações jurídicas em que a prestação a cargo do sujeito passivo não pode ser medida em valores pecuniários, isto é, não satisfazem o requisito de patrimonialidade.

Assim, sempre que não se puder medir consoante grandezas econômicas, determinado proceder humano, qualificado como dever jurídico, se estará diante de relação jurídica de caráter não-obrigacional²²⁴. Nessa posição se colocam todos os deveres de caráter administrativo, tais como os oriundos de regras de trânsito, saúde pública, urbanismo etc., em que se torna sobretudo difícil, senão impossível, avaliar

²²³ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 31 ed., atualizada por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto, v. 4 - Direito das obrigações, 1. Parte, 2001, p. 8.

²²⁴ Relativamente às relações obrigacionais de direito privado, deve ser mencionado que Fernando Noronha diverge deste entendimento, pois considera que o fundamento de tal relação é a satisfação do interesse do credor que não tem, necessariamente, conteúdo patrimonial. NORONHA, Fernando. *Direito das Obrigações*.

economicamente a prestação que satisfaz o dever jurídico a cargo do sujeito passivo²²⁵.

Nesse passo, as relações tributárias comportam duas espécies: uma relação jurídica principal que constitui uma prestação de dar e tem caráter obrigacional; e outra, de viés administrativo, instituindo deveres acessórios, apesar do CTN, em seu artigo 113, denominá-la indevidamente de "obrigação tributária acessória", indevidamente repita-se, dado que não tem caráter patrimonial²²⁶.

Constituem componentes de uma relação jurídica obrigacional: de um lado o sujeito ativo titular de um direito subjetivo; de outro, o sujeito passivo, de quem se espera o cumprimento de um dever jurídico; e, por fim, o conteúdo do dever jurídico que é o mesmo do direito subjetivo²²⁷.

Em virtude da importância emprestada à patrimonialidade da relação jurídico-tributária, a doutrina tem-se ressentido de um estudo do dever instrumental tributário que, particularmente no direito tributário internacional e no que se convencionou chamar planejamento tributário, tem um papel essencial no exercício da competência tributária.

Em continuação, relativamente ao conseqüente da norma tributária, o critério pessoal é o conjunto de elementos que permite identificar os sujeitos da relação jurídica que se

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). **Revista de Direito Tributário**, p. 152.

²²⁶ Ibidem, p. 154-155.

²²⁷ Ibidem, p. 161.

estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.

Deve ser observado, porém, que a indicação do sujeito ativo está, na maioria das vezes, implícita, pois se refere ao exercício da competência constitucional pela pessoa jurídica de direito público. Esse critério, entretanto, não fornece tal dado de pronto, relativamente ao sujeito passivo, pois faz-se necessária uma análise do fato jurídico tributário e sua relação com a grandeza econômica, indispensável para se verificar a obrigação tributária.

O Estado é geralmente o sujeito ativo, todavia, nada impede que a capacidade tributária ativa seja atribuída à outra pessoa, como acontece relativamente às contribuições sociais que são destinadas ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), podendo acontecer o mesmo relativamente ao sujeito passivo ante os institutos da substituição, sucessão e solidariedade tributárias que não serão aqui analisados, em virtude de extrapolarem os limites do presente trabalho.

Relativamente ao critério quantitativo, cabe ao legislador estatuir a quantia que deve ser cobrada pelo titular do direito subjetivo, ou buscar a mensuração do próprio fato, mediante grandeza que possa determinar o *quantum* devido. Sendo, no último caso, a base de cálculo a grandeza instituída na consequência da norma tributária e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, servindo de

critério para medir os bens materiais ou imateriais relacionados com o fato gerador. A alíquota, por sua vez, é o fator que se deve aplicar à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação²²⁸.

3.5 a competência tributária e os tratados internacionais em matéria tributária

As diversas formas de organização estatal, relativamente à centralização e à descentralização do poder, fazem surgir o problema da distribuição de competências entre a autoridade central e as locais, entre as quais a tributária.

Como observa Victor Uckmar, a exemplo da República Federativa do Brasil, tal problema é complexo nos Estados Federativos, bem como nos fortemente descentralizados, não subsistindo nas Confederações internacionais (admitida sua natureza estatal), visto que a competência destas últimas limita-se à solução de litígios entre os Estados-membro e à defesa contra agressões externas²²⁹.

A distribuição de competências tributárias difere, como aludido, nos vários Estados soberanos, segundo sua estrutura mais ou menos descentralizada. No entanto, se atribui ao Poder

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). **Revista de Direito Tributário**, p. 169-178.

²²⁹ UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**, p. 113.

Central a competência para instituir tributos sobre o comércio exterior, em razão do seguinte: a) a disciplina das alíquotas de importação se relacionam freqüentemente com a estipulação em acordos internacionais cuja celebração é, em geral, de competência exclusiva do Estado central; b) prevenção de distorções no tráfego de bens, no interior dos Estados Federativos, por exemplo, que, de outra forma, seriam inevitáveis se os tributos sobre comércio exterior não fossem idênticos no território do Estado; e c) inclusive nas Constituições de Estados federativos, a exemplo dos EUA, que não contêm dispositivo normativo explícito que vede o uso do tributo para limitar o tráfego de pessoas e bens no território, considera-se implícita ampla limitação aos Estados-membro para tributarem o comércio internacional e interno²³⁰.

Aliás, a CF, no inciso VI do artigo 150, explicita a vedação ao uso do tributo para limitar o tráfego de pessoas e bens, constituindo este, também, um fundamento do direito tributário brasileiro.

O exercício da competência tributária da União, Estados e Municípios é condicionado pelos dispositivos normativos da CF, dentre os quais se destacam os fundamentos do direito tributário. Conseqüentemente, deve-se falar em competência tributária e não em poder tributário.

²³⁰ UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributário**, p. 114-119.

O exercício da competência tributária implica autorizar a União, Estados, Municípios e Distrito Federal à instituição de tributos, observado o princípio da legalidade tributária acima exposto e as exceções previstas na CF.

Como destaca Betina Treiger Grupenmacher, ao distribuir as competências tributárias, o texto constitucional esboça a hipótese de incidência dos tributos, o que deverá ser observado pelos entes federativos. Tal lei deve resultar de uma decisão do Poder Legislativo, observando o processo legislferante previsto na CF²³¹.

Dentre os estudiosos do direito tributário, Roque Antonio Carrazza tem-se debruçado com bastante esmero sobre o tema e identifica as seguintes características na competência tributária:

- a) indelegabilidade, visto que a Constituição, ao outorgar uma competência tributária, visa promover o interesse público, bem como não pode a pessoa política delegar a terceiro seu exercício;
- b) incaducabilidade, pois o poder de exercê-la não caduca em razão de seu não-exercício pela pessoa política a que é conferida;
- c) inalterabilidade, não pode ter suas dimensões ampliadas pela pessoa política que a detém;

²³¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 36.

- d) irrenunciabilidade, pois é indisponível seu exercício visto que o exercício da competência tributária se pressupõe essencial à sua subsistência;
- e) facultatividade, pois pode criar o tributo quando lhe aprouver²³².

Defendendo posição marcadamente original entre os tributaristas, Roque Antonio Carrazza, adepto do dualismo, entende que as normas internas e internacionais vigoram em harmonia, uma vez que se encontram em campos de incidência perfeitamente diferenciados. Em virtude deste entendimento, os tratados internacionais não produzem efeitos na ordem jurídica interna antes de serem a ela incorporados, por meio do decreto legislativo do Congresso Nacional²³³.

Ante essa posição, o autor entende que tratados internacionais que estipulam isenções de impostos de competência dos estados e municípios, tais como o ICMS e o ISS são inconstitucionais, pois, posto que a CF não confere à União a atribuição de instituir isenções heterônomas (artigo 151, inciso III), considerando que lhe é vedado quando a União comparece no cenário internacional representando a República Federativa do Brasil²³⁴.

Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres, na análise da questão relativa à isenção de tributos estaduais por tratado

²³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.538-564.

²³³ Ibidem, p. 201-202.

²³⁴ Ibidem, p. 723-727.

internacional, destacam que, no plano internacional, é o Estado brasileiro que expressa o complexo de interesses nacionais.

A União não tem personalidade de direito internacional público, visto que o constituinte não se expressou com suficiente clareza ao referir que uma pessoa jurídica de direito interno atuará no plano internacional. Logo, é a República Federativa do Brasil que celebra o tratado e o Presidente da República atua como Chefe de Estado e não como representante da União Federal²³⁵.

Como assinala José Afonso da Silva, aliás, quando se costuma dizer que a União é pessoa jurídica de direito internacional busca se referir que as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, segundo o constante no dispositivo constitucional que arrola as competências da União, o artigo 21, particularmente os seus incisos I a IV, sendo que os Estados federados não têm representação nem competência em matéria internacional²³⁶.

Como salientado por Victor Uckmar, o Estado Federativo, a exemplo da República Federativa do Brasil, recusa o uso de tributo para limitar o tráfego de pessoas e bens em seu território e opta pela atuação unitária no âmbito

²³⁵ BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços, n. 70, julho/2001, p. 140-149.

²³⁶ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 492-493.

internacional, dado que assim pode alcançar melhores resultados²³⁷.

Denis Borges Barbosa, em artigo que analisa a capacidade do município de participar de atos internacionais²³⁸, assinala que o fato de órgãos da União serem competentes para celebrar tratados internacionais não decorre necessariamente que as relações jurídicas internacionais (salvo com Estados estrangeiros ou a participação em organismos internacionais interestatais) sejam exclusivas da União, podendo assim os atos desta vincular os Estados federados²³⁹.

Diante dos argumentos apresentados, assiste razão aos que preconizam que, na hipótese de tratado internacional, há de se considerar que, no plano internacional, é a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos

²³⁷UCKMAR, Victor. **Principi di diritto costituzionale tributário**, p.115-117.

²³⁸ BARBOSA, Denis Borges. Capacidade do Município de Participar de Atos internacionais de Caráter não vinculante com entidades infraestatais. **Universidade Estadual do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www2.uerj.br/~direito/publicacoes/mais_artigos/capacidade_do_municipio.html. Acesso em: 28 jan. 2005. Agradeço o professor doutor Osvaldo Agripino de Castro Jr. que, durante sua percuciente arguição, indicou a leitura deste artigo.

²³⁹ BARBOSA, Denis Borges. Capacidade do Município de Participar de Atos internacionais de Caráter não vinculante com entidades infraestatais. **Universidade Estadual do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www2.uerj.br/~direito/publicacoes/mais_artigos/capacidade_do_municipio.html. Acesso em: 28 jan. 2005. Aliás, para dar suporte ao seu entendimento, destaca o Parecer de Levy Carneiro, Consultor Jurídico do M.R.E., datado de 5 de março de 1951, analisando a pretensão do Estado de São Paulo de firmar um acordo com a Organização Mundial de Refugiados (Pareceres dos Consultores Jurídicos do MRE, Edição oficial, 1967, vol. IV. pg. 482). Agradeço o professor doutor Osvaldo Agripino de Castro Jr. que, durante sua percuciente arguição, indicou a leitura deste artigo.

estados, municípios e do Distrito Federal (artigo 1º da CF), que está atuando e representando os interesses do Estado soberano, devendo as respectivas administrações tributárias observar as disposições previstas na CF na sua relação com os contribuintes o que será examinado no próximo capítulo.

4 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Princípios de direito administrativo

Segundo o critério material, o poder estatal é uno e indivisível e se desdobra nas funções legislativa, administrativa e jurisdicional.

No clássico "O Federalista"²⁴⁰, surgido na ação política de Alexander Hamilton, John Jay e James Madison, que pugnavam por um sistema federal de que resultou a conformação consitucional dos EUA e que influenciou a experiência jurídica brasileira, ficou demonstrado que não pode haver liberdade onde os Poderes Legislativo e Executivo estiverem concentrados na mesma pessoa ou conjunto de magistrados.

Os autores do Federalista basearam-se no clássico de Montesquieu, uma vez que este autor, entusiasta da liberdade política inglesa, conclui que a liberdade do cidadão reside na distribuição de poderes entre diferentes pessoas, não devendo uma ter preponderância sobre a outra²⁴¹.

²⁴⁰ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY John. **O Federalista**, p. 395-399.

²⁴¹ "La liberté politique, dans un citoyen, est cette tranquillité d'esprit qui provient de l'opinion que chacun a de sa sûreté; et, pour qu'on ait cette liberté, il faut que le gouvernement soit tel, qu'un citoyen ne puisse craindre un autre citoyen. Lorsque, dans la même personne ou dans le même corps de magistrature, la puissance législative est réunie à la puissance exécutive, il n'y a point de liberté; parce qu'on peut craindre que le même monarque ou le même sénat ne fasse de lois tyranniques, pour les exécuter tyranniquement" MONTESQUIEU. **De L'esprit des lois**, p. 294).

Embora a Constituição, no seu artigo 2º, refira que "são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário", todavia, atribui a cada um deles, de forma predominante, uma das três funções, a fim de garantir um sistema de freios e contrapesos²⁴². Por exemplo, a competência para processar e julgar o Presidente da República (artigo 52, inciso I, da CF), afetada ao Senado Federal, constitui uma manifestação da função jurisdicional; bem como a função administrativa do Congresso Nacional para autorizar, por meio de lei formal, em terras indígenas, a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos e a pesquisa e lavra de riquezas minerais (artigo 49, inciso XVI, da CF).

Da mesma forma, o Poder Executivo exerce a função legislativa quando adota medidas provisórias na forma do artigo 62, da CF. Da mesma forma deve observar os princípios inerentes à função jurisdicional, como o devido processo legal, ao conhecer e julgar o processo administrativo tributário²⁴³.

Agustín Gordillo, embora reconheça a dificuldade da necessária classificação pelo critério material das funções estatais, entende que se torna mais difícil analisar-se a

²⁴² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

²⁴³ RIBAS, Lúcia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 39-43.

atividade dos órgãos administrativos, em especial quando integram o Poder Executivo.

Tais órgãos editam atos materialmente similares aos atos legislativos (por exemplo, ao promulgar os regulamentos) e jurisdicionais (por exemplo, no processo administrativo tributário os conselhos de contribuintes extinguem o crédito tributário ao reconhecer a procedência da impugnação do sujeito passivo ao lançamento de ofício, conforme o artigo 156, inciso IX, do CTN).

O retromencionado autor conclui que a função legislativa encontra-se concentrada no Poder Legislativo (observado, como já aludido, o poder atribuído ao Presidente da República para editar medidas provisórias). Exemplifica, referindo que o regulamento embora possa veicular normas gerais e abstratas, "tem uma função secundária e suplementar relativamente à lei"²⁴⁴, sem esclarecer, porém, como se dá essa subordinação.

A Administração Pública, em sentido objetivo, compreende o conjunto de atos destinados à satisfação das necessidades coletivas, cujas atividades são desenvolvidas por pessoas jurídicas, órgãos e agentes que atuam em nome do Estado. Dentre esses destaca-se a função de polícia administrativa que interessa, particularmente, para os fins do presente estudo, pois compreende, em seu âmbito, por exemplo,

²⁴⁴ GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 117-118.

notificações, licenças e autorizações, bem como fiscalizações peculiares à administração tributária²⁴⁵.

As disposições de polícia estabelecem como deve ser exercida a liberdade e a propriedade numa determinada área. Também, criam instrumentos e meios de fiscalização da observância do previsto na lei.

No sentido subjetivo, por sua vez, a Administração Pública é o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. Compreendem tanto os da Administração Direta, integrados na estrutura da chefia do Executivo e seus secretários, quanto os da Indireta, identificados como autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, estas dotadas de personalidade jurídica própria²⁴⁶.

Em se tratando de desempenho de função pública, o administrador público tem o poder-dever de satisfazer o interesse de todos, da coletividade, dispondo de prerrogativas destinadas a suprir tais interesses. Portanto, os poderes-deveres a ele atribuídos constituem instrumentos ou meios para o alcance dessas finalidades.

²⁴⁵ A autora identifica também, dentro da função administrativa, o fomento que compreende as subvenções, financiamentos e favores fiscais, bem como o serviço público que abrange atividades que, por sua essencialidade e relevância, foram assumidas pelo Estado, com ou sem exclusividade. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, p. 54-55.

²⁴⁶ Ibidem, p. 56.

Os interesses da sociedade são primários e não se confundem com interesses da pessoa jurídica de direito público, pois estes são secundários em relação aos primeiros.

Na esfera tributária, Diva Prestes Malerbi inclui entre os atos que privilegiam os interesses secundários em detrimento dos primários os que ignoram o interesse social, os de desconsiderar matéria já pacificada no Judiciário em favor do contribuinte, bem como aqueles que, indevidamente, atrasam a devolução de quantias já pagas erroneamente pelo contribuinte a título de tributos, por consistir um procedimento que considera exclusivamente os interesses do Estado, bem como revela um desprezo pelos interesses de todos, da coletividade²⁴⁷.

A administração tributária, especificamente e sem qualquer avaliação de oportunidade ou conveniência, tem o poder-dever de exigir o pagamento do tributo estatuído pela lei que prevê o fato gerador deste, segundo a definição do artigo 3º, do CTN.

A CF condiciona a atuação administrativa ao estabelecer, por exemplo, no *caput* do artigo 37, que a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência devem constituir os basilares fundamentos de seus

²⁴⁷ MALERBI, Diva. O Princípio da Moralidade em Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da moralidade em Direito Tributário**. 2 ed., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 59.

atos. Assim, por desenvolver atividade desta natureza, a administração tributária deve observá-los quando do exercício de seu dever de ofício de exigir o tributo.

A legalidade é o pressuposto do ato administrativo, diferentemente do que pode ocorrer na França, conforme a lição de Geraldo Ataliba ao criticar as perspectivas que ignoram, ao transpor doutrinas alienígenas, as particularidades do ordenamento jurídico brasileiro²⁴⁸.

Decorrem do princípio da legalidade outros princípios, ainda que não expressos no texto normativo, quais sejam: da finalidade, da razoabilidade, da motivação e da responsabilidade ampla do Estado²⁴⁹.

A finalidade constitui o objetivo da lei, figurando como limite à discricionariedade administrativa. Assim, ao funcionário encarregado da aplicação da lei é vedado perseguir outros fins públicos ou privados distintos dos que justifiquem o ato, sua causa ou objeto²⁵⁰.

A razoabilidade determina que, na decisão administrativa, se guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que se pretende alcançar e, ainda, que exista uma situação de fato externa ao ato que o justifique ou o fundamente²⁵¹.

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 47, p. 144.

²⁴⁹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do Contribuinte**. Campinas: Copola, 2000, p. 164.

²⁵⁰ GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**, p. 185.

²⁵¹ Ibidem, p. 183-184.

A motivação deve expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência, sendo requisito de validade que possibilita a verificação da proporcionalidade e da razoabilidade²⁵².

Por sua vez, a impessoalidade determina que todos devem ser tratados de forma isonômica na relação com a administração tributária. Este princípio tem fundamental importância no exercício de Poder de Polícia Fiscal, pois a imposição de deveres instrumentais tributários e a fiscalização para assegurar a arrecadação de tributos devem observá-lo.

Como sintetiza Geraldo Ataliba, o agente administrativo não tem amigos ou inimigos, mas deveres e, ao cumpri-los, pode desagradar os primeiros²⁵³. Embora uma assertiva desta natureza possa parecer óbvia, por constituir um corolário do sistema republicano, a experiência jurídica brasileira demonstra que, em virtude do senso comum da sociedade brasileira privilegiar as relações familiares e de amizade, como revela Roberto DaMatta²⁵⁴, fez-se estampar, expressamente, este princípio na Constituição.

A responsabilidade ampla do Estado determina que se responda pelos seus atos indenizando os prejudicados, segundo o disposto no artigo 37, parágrafo 5º, da CF.

²⁵² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

²⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Princípios Gerais de Direito Público**, p. 148.

²⁵⁴ DAMATTA, Roberto. **A casa & a rua: espaço, cidadania, mulher e morte no Brasil**. Rio de Janeiro: Guanabara, 1987, p. 85.

De extrema importância é o princípio da moralidade que se vincula à finalidade do ato praticado e determina que, no seu poder-dever, o administrador público deve agir em prol da sociedade e as prerrogativas que lhe são outorgadas servem para buscar a satisfação do interesse público, que não se confunde com os interesses da pessoa jurídica de direito público. É o princípio decorrente da confiança que o povo deposita no poder e na legitimidade da atividade administrativa relativamente à gestão da coisa pública.

No Estado Democrático de Direito a que se refere a CF, a legalidade legítima da conduta administrativa é a moral. A rigor, o ordenamento constitucional pátrio não se contenta com uma abordagem meramente formal da legalidade, ou seja, a observância, pela Administração Pública, de normas gerais e abstratas emanadas do Poder Legislativo. A moralidade constitui um aperfeiçoamento da atividade da Administração Pública²⁵⁵.

O princípio da publicidade deve ser encarado em direito tributário com a necessária reserva, pois neste ramo do Direito tem extraordinária importância o sigilo fiscal que veda a divulgação de dados sobre os negócios do contribuinte (artigo 198 do CTN) e autoriza a Fazenda Pública a ter acesso aos dados necessários para o lançamento do tributo, a fim de que não se incorra em desvio de finalidade, desqualificando os meios de prova destinados a embasar o lançamento.

²⁵⁵ MALERBI, Diva. **O Princípio da moralidade em Direito Tributário**, p. 57.

Relativamente à aferição da eficiência na Administração Pública tributária, trata-se de princípio introduzido pela Emenda Constitucional n. 19/98, cujo alcance não atinge diretamente a relação entre a Administração Pública e o particular, objeto deste trabalho.

Refere-se tal princípio, por exemplo, aos critérios para escolha dos contribuintes que serão fiscalizados em determinado período. Um exemplo da sua aplicação é a disposição que estabelece a preferência no julgamento de processos administrativos tributários que envolvam crédito tributário de maior valor.

As disposições indicadas não esgotam os princípios que devem orientar a Administração Pública, pois, a par dos já enunciados existem outros implícitos, identificados por meio de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico (por exemplo, o princípio da razoabilidade).

Desta forma, a disposição que estabelece preferência no julgamento dos processos administrativos tributários, em razão do valor nele discutido, não ofende o princípio da isonomia entre contribuintes, visto que a Administração Pública deve, também, agir com a maior eficiência possível. Ademais, a exigibilidade do crédito tributário está suspensa no transcurso do processo (artigo 151 do CTN), o que garante o tratamento igualitário entre os contribuintes. Aqueles, porém, que envolvem um crédito tributário de maior valor, por exemplo, devem ter um andamento mais rápido.

Há de ser assinalado, por fim, que se aplica à administração tributária, também, o princípio da oficialidade consistente na indisponibilidade da exigência do pagamento do tributo, consequência da lei instituidora do fato gerador. Para tanto, deve promover a revisão de declarações, a inspeção da contabilidade, a produção de documentos que informem e descrevam as características do crédito tributário e eventuais penalidades em virtude da inobservância da legislação tributária, identificada pela expressão "atividade administrativa plenamente vinculada" (artigo 3º do CTN).

4.2 O contribuinte e o lançamento tributário

Em estudo comparativo entre a concepção de Montesquieu e o direito tributário moderno, Perez da Ayala conclui que na obra "O Espírito das Leis" a lei não constitui, por si só, o motivo justo para a exigência do tributo, pois a consideração da justiça deste deve depender do motivo que determina a sua exigência e a destinação de seu produto. Segundo este autor, isto se deve ao fato de Montesquieu não se identificar com a concepção que atribui ao legislador a capacidade exclusiva de determinar o que é ou não justo e, em virtude disto, propõe, como forma de garantir a justiça da tributação, que as leis

fiscais não devem vigor por tempo indeterminado, mas serem revisadas todo o ano²⁵⁶.

O direito tributário moderno, ainda segundo a terminologia adotada por Perez de Ayala, não poderia, até em razão dos séculos que nos separam da Europa em que viveu Montesquieu, reproduzir os ensinamentos deste.

Os argumentos apresentados pelo autor mencionado permitem, todavia, refletir o quanto é tênue adotar o pressuposto que a lei votada pelos parlamentos, segundo os ditames da democracia representativa, possa constituir, sem qualquer avaliação de ordem valorativa, a garantia das garantias do contribuinte.

Ainda, de acordo com Perez de Ayala, a atividade administrativa por meio da qual se cobra o tributo enquadra-se dentro do poder de polícia. Diferencia-se, portanto, a lei que o institui e a disciplina de sua exigibilidade da que dispõe, por exemplo, sobre o regime jurídico dos contratos no âmbito do direito privado.

Para o autor, dizer ser o Estado credor de tributos é uma força de expressão, pois seu poder pré-existe à lei²⁵⁷.

²⁵⁶ AYALA, José Luis Pérez de. **Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno**. Madrid: Dykinson, 2001, p. 25-39. Segundo Montesquieu: "*Les monarques de l'Asie ne font guère d'édits que pour exempter, chaque année, de tributs quelque province de leur empire: les manifestations de leur volonté sont des bienfaits. Mais, en Europe, les édits des princes affligent même avant qu'on les ait vus, parce qu'ils y parlent toujours de leur besoins, et jamais des nôtres.*" MONTESQUIEU. **De l'esprit des lois**, p. 365-366.

²⁵⁷ Ibidem, p. 72.

Tal assertiva não deixa de conter algum exagero, pois a relação a ser satisfeita pelo tributo constitui uma obrigação jurídica e o Estado, como demonstrado, tem um direito subjetivo vinculado a ela. Todavia, trata-se de um credor privilegiado que, por exemplo, pode conferir liquidez e certeza ao crédito tributário e cobrá-lo em juízo, por meio de uma ação de execução, dispensando até qualquer participação do contribuinte.

A assertiva objetiva, porém, enfatizar que o tributo não constitui uma prestação a satisfazer um direito subjetivo próprio, egoístico do credor, como se dá em uma relação jurídica de direito privado, pois seu objeto mediato, o dinheiro, destina-se a manter a estrutura para o exercício das funções atribuídas ao Estado. Para tanto, o poder estatal (como já observado este é integrado pelos três Poderes) constrói o universo da tributação mediante a instituição de hipóteses de incidência e de medidas de polícia para a arrecadação do tributo, seleciona os contribuintes que serão objetos de fiscalização e promove execuções fiscais.

Diferentemente do princípio da estrita legalidade tributária, que determina que todos os aspectos do fato gerador do tributo estejam previstos em lei, as leis relativas ao poder de polícia disciplinam a aplicação da norma ao caso concreto, conferindo ao poder estatal a competência para baixar decretos, resoluções, portarias e instruções.

Embora a administração tributária não possa lançar mão da discricionariedade²⁵⁸, relativamente aos elementos essenciais da obrigação tributária propriamente dita (o sujeito passivo e o aspecto quantitativo, resultantes da ocorrência dos aspectos material, espacial e temporal da hipótese de incidência), a legislação tributária prevê preceitos que autorizam parcelamentos e fixação de prazos de pagamento, podendo conferir discricionariedade à autoridade administrativa que os concede ou estabelece²⁵⁹. Daí a CF determinar, buscando garantir uma isonomia na tributação, que a concessão de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuições” depende de lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (artigo 150, parágrafo 6º, da CF)²⁶⁰.

Alberto Xavier, ainda que reconheça uma escolha da autoridade, considera que não se pode falar em discricionariedade da autoridade administrativa quando o ato que concede tais benefícios alcança uma generalidade de

²⁵⁸ “Pode-se, portanto, definir a discricionariedade administrativa como a faculdade que a lei confere à administração para apreciar o caso concreto, segundo os critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito.” Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 41.

²⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 168-169.

²⁶⁰ A Constituição ressalva a concessão de isenções, incentivos fiscais na esfera do ICMS que deverão obedecer ao disposto em lei complementar (artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da CF).

contribuintes, a exemplo da norma constitucional que autoriza o Presidente da República a alterar as alíquotas do imposto de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (artigo 153, parágrafo 1º, da CF)²⁶¹.

A forma de conferir os fatos declarados pelo contribuinte, bem como os meios de investigação permitem um juízo de conveniência e oportunidade às autoridades fiscais que poderão adotar uma série de procedimentos no sentido de identificar os fatos praticados, ou aceitar os esclarecimentos prestados pelo contribuinte²⁶².

Agustín Gordillo entende que não existe uma discricionariedade do administrador que o autorize a atuar contra as regras da técnica, ou seja, uma conclusão científica "por definição certa, objetiva, universal, sujeita a regras uniformes que não dependem da apreciação pessoal de um sujeito individual", oponível à idéia:

[...] da mera questão opinável ou discutível, uma arte que pode ser exercida de diversos modos e de acordo com o critério subjetivo de quem no caso desempenha, é lógico afirmar que essa atividade não pode em tal aspecto ser controlada²⁶³.

²⁶¹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito tributário brasileiro**, p. 174-176.

²⁶² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 19.

²⁶³ GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**, p. 176.

Tal concepção defende inexistir discricionariedade quando se está diante de uma questão técnica do ponto de vista da Física, da Química e/ou da Biologia. A propósito, o que parece estar subentendido merece ser revisto, inclusive, diante das conquistas da epistemologia da ciência que, ao demonstrar que as conclusões científicas dependem da construção do objeto de estudo, comprovam a relatividade de tais conclusões²⁶⁴.

Certo, porém, que algumas outras situações se referem ao senso comum teórico, mais facilmente controlável, como a que estabelece que um automóvel é sujeito ao imposto sobre produtos industrializados, enquanto um cavalo não o é. Todavia, não é possível falar com a mesma facilidade a respeito de uma bactéria formada, em laboratório, a partir de elementos químicos, fato que deixou de ser uma excentricidade de filmes de ficção científica para povoar cotidianamente as páginas dos jornais.

²⁶⁴ O presente trabalho adota a concepção que o Direito é um sistema cognoscitivo aberto, bem como deliberadamente, não discute aspectos epistemológicos do Direito por analisar o tema da perspectiva da dogmática jurídica e, vale, neste passo, considerar o seguinte, especialmente diante das conquistas da Física, da Química e da Biologia: "O conhecimento do real é luz que sempre projeta algumas sombras. Nunca é imediato e pleno. As revelações do real são recorrentes. O real nunca é 'o que se poderia achar' mas é sempre o que se deveria ter pensado. O pensamento empírico torna-se claro depois, quando o conjunto de argumentos fica estabelecido. Ao retomar um passado cheio de erros, encontra-se a verdade num autêntico arrependimento intelectual. No fundo o ato de conhecer dá-se contra um conhecimento anterior, destruindo conhecimentos mal estabelecidos, superando o que, no próprio espírito, é obstáculo à espiritualização." Cf. BACHELARD, Gaston. **A formação do espírito científico**: contribuição para uma psicanálise do conhecimento. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996, p. 17.

O CTN (artigos 142 e seguintes) elenca três espécies de lançamento: lançamento de ofício, por declaração e por homologação.

Embora fundamental a discussão sobre o conceito jurídico de lançamento, especialmente se o CTN, ao estabelecer lançamento “por homologação” (artigo 150), está se referindo ou não a um autêntico lançamento e sua repercussão na extinção do crédito tributário.

Ressalte-se que a discussão sobre a existência do lançamento por homologação não será objeto de estudo por extrapolar os limites do presente trabalho, uma vez que interessa o papel do contribuinte e a relação que se instaura com a Fazenda, na qualidade de titular de uma função administrativa, em particular quando se suspeita que o sujeito passivo tenha-se omitido ou tenha feito de forma inexata o lançamento por homologação, hipótese prevista no artigo 149, inciso V, do CTN.

No lançamento de ofício, a administração tributária verifica a ocorrência do fato gerador e calcula o tributo devido, prescindindo de uma participação do contribuinte a cada lançamento.

Por fim, o lançamento por homologação em que pese as censuras a esta denominação²⁶⁵, atribui ao contribuinte um

²⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 350-351.

papel maior, consistente no controle e na apuração do tributo, além de promover todos os atos relativos ao seu pagamento.

O lançamento por declaração foi utilizado durante longo período para o imposto de renda, em razão da então limitada difusão da legislação tributária e da complexidade, em particular, da legislação do imposto de renda, bem como em razão da precariedade dos instrumentos de comunicação a Fazenda recebia as informações para efetivação do lançamento e, posteriormente, notificava o sujeito passivo do tributo a ser pago. Com a evolução dos sistemas eletrônicos de informação, tal lançamento tornou-se pouco utilizado.

Permanece o lançamento de ofício, porém restrito aos impostos territoriais e prediais devidos aos municípios, sendo todos atos relativos ao lançamento atribuído à Fazenda. Com efeito, são classificáveis neste tipo aquele efetuado pela fiscalização na hipótese de omissão ou inexatidão no lançamento por homologação (artigo 149, inciso V, do CTN), combinado, na maioria das vezes, com sanções fiscais.

A função atribuída à administração tributária para o controle da arrecadação e da fiscalização do tributo diminui a proteção ao contribuinte, a que se atribui ao princípio da estrita legalidade, impondo-lhe um dever de colaboração consistente na elaboração, manutenção e fornecimento de informações.

Na tributação ocorre o que Vera Regina Pereira de Andrade denomina "administrativização do direito penal" que

implica uma apropriação, pelos sistemas administrativos, de métodos punitivos típicos do direito penal²⁶⁶.

Alberto Xavier admite que a lei concede à administração tributária meios instrutórios vastíssimos para formar a sua convicção²⁶⁷, uma vez que o direito tributário não deve-se satisfazer com a chamada "verdade formal".

A supremacia do interesse público sobre o privado confere posição privilegiada ao administrador público o que dá ensejo, por exemplo, à presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, o que ocorre nas situações em que se procede a um lançamento de ofício.

Em razão do princípio da "verdade material", deve, conseqüentemente, a autoridade lançadora utilizar-se de quaisquer meios, respeitados os direitos ao sigilo do contribuinte, a fim de formar sua convicção sobre os fatos praticados por este²⁶⁸.

A experiência jurídica demonstra que no exercício do poder de polícia, necessário para aplicar a lei que estabelece o tributo, a Fazenda Pública dos diferentes entes federativos ignora os princípios garantidores do contribuinte, norteando sua atuação segundo o "arbítrio do Príncipe", na expressão de Perez de Ayala²⁶⁹.

²⁶⁶ ANDRADE, Vera Regina Pereira de. **Sistema penal máximo x cidadania mínima: códigos de violência na era da globalização**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 162.

²⁶⁷ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, p. 109.

²⁶⁸ RIBAS, Lúcia Maria Rodrigues. **Processo administrativo tributário**, p. 46.

²⁶⁹ AYALA, José Luis Pérez de. **Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno**, p. 51-57.

Não se dispõe, em verdade, de instrumentos eficazes de formação da vontade estatal no que se refere à fiscalização, pois, se um particular deve recorrer ao Poder Judiciário para reaver o seu crédito decorrente de um vínculo obrigacional, o ordenamento confere à Fazenda uma autotutela do interesse.

Aurélio Pitanga Seixas Filho reconhece, inclusive, ao analisar o processo administrativo fiscal e o princípio da eficiência da Administração Pública, a falta de elementos estatísticos para aferir a quantidade de lançamentos tributários, na esfera federal, e afirma ter conhecimento:

[...] por meio do Diário Oficial da União, que a Secretaria da Receita Federal, escudada em um pretense sigilo fiscal, tem se recusado a fornecer ao Tribunal de Contas da União informações sobre a arrecadação de tributos federais, elementos para aferir a eficiência desse órgão fiscal²⁷⁰.

Embora sujeita aos princípios de controle da Administração Pública, como dito, a experiência demonstra que a atuação da Fazenda Pública no controle e fiscalização da arrecadação do tributo segue ignorando as disposições excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e dever de exhibi-los e solicitar informações a quaisquer pessoas, salvo as resguardadas pelo sigilo profissional (artigo 197, parágrafo único), em confronto com o inciso XII do artigo 5º, da CF, que

²⁷⁰ SEIXAS, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal** - 4. V. São Paulo: Dialética, 1999, p. 18.

declara a inviolabilidade do sigilo de dados do contribuinte sem, porém, disponibilizar garantias para prevenir a transgressão a este direito público pela administração tributária.

A suspensão do sigilo bancário também é autorizada mediante procedimento promovido perante a administração tributária (artigo 6º da lei complementar n. 105/01), bem como a quebra do sigilo das comunicações quando houver também suspeita de crime (artigo 5º, inciso XII, da CF), o que se trata de procedimento inconstitucional.

Observe-se que o dever de colaboração do contribuinte na instrução do procedimento não constitui um ônus de prova deste, mas uma forma de viabilizar o recolhimento de meios de prova pela fiscalização a que se atribui o poder de aquilatar o investigado para proceder ao eventual lançamento de ofício²⁷¹.

A par destes princípios o órgão fiscalizador deve observar o princípio do controle administrativo ou da autotutela que determina ao Estado o dever de conformar sua atuação ao estabelecido pela lei, podendo rever seus próprios atos. Encontra sua expressão quando a administração tributária Revê, de ofício, o lançamento tributário por ela efetuado, segundo o artigo 149 do CTN.

²⁷¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 150.

O princípio da objetividade exige que o administrado conheça o objeto de qualquer atuação estatal, a fim de que seja bem esclarecido quando ocorre a perda da espontaneidade²⁷².

Por fim, o princípio do controle jurisdicional dos atos administrativos constitui manifestação do princípio da jurisdição una, adotado no Brasil, inserta no dispositivo que determina não poder a lei excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito, segundo o disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da CF. Todavia, sua adoção implica riscos para o contribuinte, pois a condução da fiscalização pode tornar-se mais onerosa se este adotar medidas judiciais contra atos da fiscalização do tributo durante o andamento desta, dada a inexistência de remédios jurídicos eficazes.

O princípio da audiência do interessado implica que o agente fiscal deve ouvir o interessado sobre as circunstâncias e os eventos relacionados ao objeto da investigação durante o procedimento. Tal determinação deve corresponder a uma atitude que vise obter a verdade material²⁷³.

Prescreve tal princípio que o procedimento que disciplina a aplicação do direito tributário material encontra-se subtraído à livre disposição das partes - administração tributária e contribuinte - de tal modo que são excluídas deste ramo do Direito a confissão, a desistência ou

²⁷² EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte**, p.175.

²⁷³ Ibidem, p. 177-178.

a transação, pois qualquer delas só pode recair sobre fatos relativos a direitos disponíveis²⁷⁴.

Relativamente à obtenção de meios de prova, o princípio da ampla, regular e pertinente instrução probatória exige, por primeiro, que somente comecem a ser buscados após regular cientificação do fiscalizado e tempo mínimo suficiente para este se preparar para o procedimento.

O material probatório não se limita, porém, aos meios de prova disponibilizados pelo contribuinte, como não pode prescindir de diligências probatórias necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento fiscalizatório, salvo quando dispensado expressamente pela lei²⁷⁵.

Ainda que o princípio da verdade material determine o mais amplo recolhimento de meios de prova, isto não impede que algumas condutas fiscais, como a seguir exemplificadas, viciem a validade do ato de lançamento²⁷⁶:

- a) iniciar a coleta de documentos, sem antes ter notificado o contribuinte do início do procedimento fiscal, com duração, escopo e extensão definidos;
- b) realizar a apreensão de documentos, papéis e anotações, agendas, computadores, cheques, extratos bancários, correspondências e similares de forma indiscriminada, pois não atende ao princípio da

²⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**, p. 123.

²⁷⁵ Idem.

²⁷⁶ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte**, p. 183-187.

objetividade do procedimento que determina que o agir fiscal deve estar relacionado ao escopo da atividade fiscalizatória, bem como constitui autêntico abuso de poder;

c) realizar a coleta de papéis ou documentos sem o contemporâneo acompanhamento do fiscalizado ou de seu representante legal; uma vez que viola o princípio do contraditório;

d) a apreensão de documentos para além do necessário, compreendido este em uma relação de imprescindibilidade com o objeto da fiscalização, também torna abusivo o ato por direta ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Desta forma, não pode recair o procedimento fiscalizatório indeterminadamente sobre papéis e documentos, dados, sistema ou suporte de dados que se constituam em receptáculo de informações resguardados pelo princípio constitucional da privacidade ou da intimidade, pois infringe o direito à intimidade (artigo 5º, inciso X, da CF). Tal direito abrange a inviolabilidade do domicílio, o sigilo de correspondência e o segredo profissional.

É o efeito dessas limitações o fator impeditivo determinante da conduta fiscal que se consubstancia na prática comum de apreensão de agendas pessoais, registros e despesas pessoais, planos de investimentos e projeções de vendas etc.

Sobre documentos dessa ordem não possui o fisco qualquer direito de proceder exames ou apreensões e não tem o fiscalizado dever de sequer exhibi-los ou tolerar sua leitura.

Tais princípios têm fundamental importância nas hipóteses em que a lei atribui à administração tributária o poder de valoração dos fatos geradores e seu conteúdo econômico, assim como de definir, caso por caso, os conceitos jurídicos indeterminados, enunciados como "valor de mercado", como se autorizam nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucro²⁷⁷.

Em especial, nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação, a administração tributária se encontra na posição de um credor que desconhece muitos de seus devedores, bem como quais contribuintes têm cumprido integralmente suas obrigações tributárias e os deveres instrumentais necessários para a percepção do tributo. Em razão disso, se lhes outorgam amplos poderes de investigação e instrução contra todos, como exposto acima, para garantir o recebimento dos créditos tributários.

Desta forma, a atividade da administração tributária, consistente no lançamento de ofício, é dotada de um poder de polícia que deve ser condicionado pelos princípios já mencionados, uma vez que a lei dota a administração tributária

²⁷⁷ AYALA, José Luis Pérez de. **Montesquieu Y el Derecho Tributario Moderno**, p. 109-110.

de um amplo poder de polícia para garantir a arrecadação dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação²⁷⁸.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, com base no entendimento de Agustín Gordillo, considera que inexistente discricionariedade se a legislação do imposto de renda autoriza o fisco a não aceitar os registros contábeis, mas autoriza a utilização de outros indicadores legais como: a receita bruta ou o valor do ativo ou valor do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores, bem como delega ao Ministro da Fazenda a atribuição de fixar a percentagem da receita bruta, de acordo com a natureza econômica do contribuinte²⁷⁹.

Observe-se que tal procedimento pode basear-se nas normas gerais de direito tributário que autorizam a autoridade lançadora do tributo "sempre que não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado" (artigo 148 do CTN) a proceder ao lançamento por arbitramento.

O próprio Aurélio Pitanga Seixas Filho, em defesa de seu ponto de vista, baseia-se no entendimento expresso em reiteradas decisões do 1º. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda que tem sido:

²⁷⁸ AYALA, José Luis Pérez de. **Montesquieu Y el Derecho Tributario Moderno**, p. 104.

²⁷⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário**, p. 31-32.

[...] firme [sic] no sentido de que a autoridade fiscal somente pode desconsiderar (desclassificar) a escrituração contábil da empresa quando ela for realmente imprestável [sic], isto é, haja provas cabais de erros ou omissões que tornem impossível o seu aproveitamento por falta de credibilidade.

Merece reparos o entendimento de retromencionado autor, pois a DECISÃO ADMINISTRATIVA veiculada pelo Conselho de Contribuintes indica, ao contrário que a legislação do imposto de renda se refere a termo vago que reenvia o intérprete para elementos estranhos ao mundo do jurista, o que pode ocorrer em qualquer texto normativo, independentemente de sua posição na hierarquia das normas jurídicas. Além disso, não é feita qualquer remissão à técnica contábil, bastando que os livros contábeis sejam passíveis de ser entendidos não pelo experto em contabilidade, mas pela fiscalização do imposto de renda.

Assim, ressalta-se, as trocas de informações, embora aumentem a possibilidade da Fazenda Pública exercer, de forma mais ampla, a capacidade tributária ativa, geram insegurança nos contribuintes, não obstante devam ser observados os princípios orientadores da Administração Pública.

A legislação tributária confere ainda amplo poder à administração tributária, ignorando os princípios constitucionais que devem norteá-la, sem que o ordenamento preveja remédios eficazes que previnam tais atos. Insegurança e seletividade estas se transpõem para o nível internacional, quando relativas a tratados de troca de informações em matéria

tributária, pois podem causar graves prejuízos para o contribuinte.

Diante do incremento do poder do Estado verifica-se que a lei votada pelos parlamentos, segundo os ditames da democracia representativa, relativiza a cosmovisão de que ela constitui o meio, por excelência, de articulação entre a liberdade e a sociedade política, entre a liberdade do indivíduo e dos demais, bem como do conjunto deles, uma manifestação da vontade coletiva.

No Estado atual a lei constitui um instrumento político, reservando um papel coadjuvante para a concepção do justo. Assim, os legisladores podem criar a lei, cristalizando a vantagem que um grupo obtém sobre o outro na distribuição da riqueza. E as leis tributárias também refletem isto.

Nas primeiras Constituições escritas, o Executivo era o monarca, visto com desconfiança pelo constitucionalismo que o combatia para destruir o absolutismo. O parlamento, supostamente era o representante da Nação (dado que o sufrágio universal estava longe de ser sequer considerado), com origem popular.

Com a diminuição do poder do Rei, na Inglaterra (objeto da admiração de Montesquieu) e, na França, proclamada a República e instalado o parlamentarismo, o Poder Executivo passou a ter origem popular e a ser formado pelas maiorias parlamentares.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao analisar o processo legislferante brasileiro, faz algumas reflexões sobre o resultado deste: a lei em sentido estrito. Assinala o autor que os Parlamentos não conseguem gerar as leis que os governos e os grupos de pressão solicitam. As normas do processo legislativo e as disciplinadoras de sua organização e funcionamento causam atrasos na satisfação dos interesses em jogo, o que reduz a confiança na lealdade e boa-fé do Estado²⁸⁰.

Assiste-se, desta forma, ao incremento do papel das normas do Executivo decorrente de uma maior participação do Estado nos campos econômico e social, pois sua estrutura permite a tomada de decisões mais rápidas e adaptáveis a peculiaridades regionais e a alterações de conjuntura²⁸¹.

Como assinalado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, dentre os fatores que contribuem para o incremento do papel do Executivo, encontra-se a diplomacia e a defesa. Tais competências sempre couberam ao Poder Executivo, mas:

[...] no quadro contemporâneo, cada Estado, para sobreviver, tem de estar mais do que nunca atento às suas relações com os demais Estados, quer pacíficas, diplomáticas, quer não-pacíficas, pela defesa armada, direta ou por meio de alianças²⁸².

Observe-se que se torna ainda mais rigorosa a legislação tributária quando o contribuinte inadimplente está

²⁸⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**, p. 14.

²⁸¹ Ibidem, p. 122.

²⁸² Idem.

sujeito aos regimes simplificados de arrecadação (SIMPLES) em que milita contra o crédito tributário uma pouco explicada presunção legal sobre a composição de sua renda, o que implica inscrição na dívida ativa e, conseqüentemente, processo de execução fiscal, cuja defesa (embargos do devedor) depende do fornecimento de garantias.

É mister assinalar, porém, que a Lei n. 11.847/2001, do Estado de Santa Catarina, constituindo notória observância do Direito ao devido processo legal, prevê, em seus artigos 193 e 194, o procedimento sumário que implica uma notificação para o contribuinte que apurou e declarou o ICMS para, no prazo de oito dias, recolher e apresentar a prova do pagamento à Gerência Regional da Fazenda Estadual em que está situado o estabelecimento. Caso não seja satisfeito o crédito tributário, o processo é julgado pela Unidade de Julgamento Singular que, posteriormente, o envia para inscrição em dívida ativa. Como se verifica, existe a chance do contribuinte rever o valor declarado ou apresentar eventual defesa.

3.6 A identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte e o sigilo bancário

Como já assinalado, com base na lição de Alcides Jorge Costa, por motivos práticos, as legislações consideram a renda aspecto material do imposto que a tributa, em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários em outros bens.

Este meio de identificar a renda evidencia que o movimento da conta corrente bancária constitui um dos meios mais eficazes, senão o principal, para verificar o fluxo de riqueza.

A CF, em seu artigo 5º, inciso X, declara o direito à intimidade que se refere ao **segredo da vida privada** que constitui o repositório de segredos, de particularidades de foro moral e íntimo do indivíduo, o que lhe confere o direito de evitar os demais.

O direito à intimidade difere do relativo à **liberdade da vida privada**, mencionado no mesmo dispositivo, visto que este declara o direito a organizar a vida sem perturbação de terceiros. O primeiro está ligado à **vida interior**, enquanto o segundo **ao modo de ser e viver**²⁸³.

O artigo 5º, inciso XII, da CF, enuncia as garantias²⁸⁴ do direito à intimidade entre as quais se encontra o sigilo de dados, constituídos, por exemplo, desde o seu diário pessoal do indivíduo, se tiver, até como obtém e gasta o dinheiro para viver.

Fácil constatar que a conta corrente bancária constitui, talvez, o meio mais fácil de se realizar uma investigação sobre a vida privada da pessoa, além de ser, também, um meio privilegiado de verificação do fluxo de

²⁸³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**, p. 206-207.

²⁸⁴ Ibidem, p. 414.

riqueza, essencial, repita-se, para a apuração do imposto sobre a renda.

Embora tal garantia tenha aplicabilidade imediata, conforme o exposto no parágrafo 1º, do artigo 5º, da CF, está sujeita a uma restrição pelo Poder Público, especificamente em decorrência de ordem judicial **para fins de investigação criminal ou instrução processual penal**.

Dado o caráter fundamental do direito à intimidade e por ser, ao lado dos outros direitos fundamentais, um dos alicerces sobre os quais se constrói a própria idéia de Constituição (escrita ou não, se considerarmos o exemplo do Reino Unido que não tem um texto escrito e que inspirou "O Espírito das Leis" de Montesquieu)²⁸⁵, sua efetividade depende, também, da consideração do direito fundamental das demais pessoas.

Daí ser basilar, em nosso sistema, ponderar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade quando se cogita limitar o exercício de um direito dessa natureza²⁸⁶. Em especial, para os fins do presente trabalho, a ordem judicial para investigação criminal ou instrução processual penal que restringe a eficácia da garantia constitucional do sigilo do banco de dados, em particular o sigilo bancário.

²⁸⁵ MONTESQUIEU. **De l'esprit des lois**. Chronologie, introduction, bibliographie par Victor Goldschmidt. Paris: Garnier-Flammarion, 1979, v. I, p. 294-304.

²⁸⁶ A relação entre a proporcionalidade e razoabilidade é enunciada nestes termos por Luís Virgílio Afonso da Silva, baseado em Robert Alexy, devendo ser referido que não adentraremos na discussão sobre o tema em razão dos limites deste trabalho.

A adequação alude à aptidão para alcançar o resultado pretendido. A necessidade se justifica na hipótese de o objetivo perseguido (no caso, a investigação criminal ou instrução processual penal) não puder ser promovido por meio de outro ato que limite, em menor medida, a garantia constitucional atingida (no caso, o sigilo bancário).

Por fim, há de se verificar a proporcionalidade, que consiste na avaliação entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a utilização da medida restritiva.

Considerando a "lavagem de dinheiro"²⁸⁷, Theophilo de Azeredo Santos ensina que "constitui um conjunto de operações

²⁸⁷ A lei n) 9613/98 prevê o seguinte:

Art. 1. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes de crime:

- I - tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
- II - de terrorismo;
- III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;
- IV - de extorsão mediante seqüestro;
- V - contra a Administração Pública, inclusive exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;
- VI - contra o sistema financeiro nacional;
- VII - praticado por organização criminosa.

Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

Parágrafo 1. - Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo:

- I - os converte em ativos ilícitos;
- II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;
- III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

Parágrafo 2. - Incorre, ainda, na mesma pena quem:

- I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores que sabe provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo;

comerciais e financeiras que buscam a incorporação, na economia de cada país, dos recursos, bens e serviços que se originam ou estão ligados a atos ilícitos”, salientando, porém, que não se encontram entre estes ilícitos o tributário, conforme a exposição de motivos do então Ministro da Justiça e atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Nelson Jobim.

Citando Alfredo Biondi, o ex-Ministro da Justiça da Itália, assinala:

Os negócios são a nova fronteira da criminalidade planetária. Eles devem ser enfrentados com instrumentos novos que incluam Bancos e Sociedades Financeiras. É preciso criar uma barreira enorme capaz de impedir que o dinheiro mafioso seja lavado e aplicado na economia²⁸⁸.

A “lavagem de dinheiro” não conhece fronteiras, isto se deve, em parte, aos centros bancários extraterritoriais não submetidos ao controle das autoridades administrativas de qualquer país.

A reação, também, deve ser internacional. Assim, no âmbito do G-7, o Grupo de Ação Financeira (GAFI) coordena o combate à “lavagem de dinheiro”. Também a Organização dos Estados Americanos (OEA), por meio da Comissão Interamericana para o Controle do Abuso de Drogas (CICAD), busca a

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

²⁸⁸ SANTOS, Theophilo de Azeredo. Lavagem de dinheiro. In: NUNES, Aquiles Ferraz. **Lavagem de dinheiro** (Lei federal n. 9.613 de 03/03/1998). Rio de Janeiro: Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro. Novembro/2002. p. 5-18.

harmonização das legislações nacionais referentes à “lavagem de dinheiro” e outros delitos graves.

Para citar alguns dados que ilustram o volume destas operações, estima-se que o Brasil tenha sido usado para a “lavagem” de aproximadamente R\$ 31,5 bilhões. Não bastassem estas impressionantes cifras, segundo as projeções do Fundo Monetário Internacional (FMI), foram lavados cerca de US\$ 500 bilhões ao longo de 1998, o equivalente a 2% do Produto Interno Bruto mundial²⁸⁹.

A lei de “lavagem de dinheiro” estabeleceu, também, medidas de caráter preventivo com o objetivo de inibir e dificultar a utilização do setor bancário e outros como instrumento de reciclagem dos ganhos ilicitamente auferidos. Assim, criou-se um mecanismo de controle de transações financeiras, bem como um Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) que funciona no âmbito do Ministério da Fazenda.

Dentre as medidas impostas (artigo 11, da Lei n. 9613/98), encontra-se a que impõe o dever de comunicação das instituições financeiras de fornecer informações, na hipótese de indício de crime de lavagem de dinheiro e em atenção a deveres instrumentais impostos pelo COAF, sem que o cliente seja cientificado das providências tomadas, em resposta ao

²⁸⁹ SANTOS, Theophilo de Azeredo. Lavagem de dinheiro. In: NUNES, Aquiles Ferraz. **Lavagem de dinheiro** (Lei federal n. 9.613 de 03/03/1998). Rio de Janeiro: Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro. Novembro/2002. p. 6.

argumento de que tais medidas ferem o direito à intimidade e à garantia ao sigilo de dados (artigo 5º, incisos X e XII, da CF). Para Theophilo de Azeredo Santos, nessas circunstâncias, o sigilo há de ser quebrado.

Como destacado, a proporcionalidade deve considerar a intensidade do direito fundamental na colisão com outro. Nesse sentido, o direito fundamental que se busca assegurar, quando se admite a quebra do sigilo bancário (garantia, repita-se, do direito à intimidade), é o direito à vida das demais pessoas, expresso no *caput* do artigo 5º, da CF.

Em regra, é importante e insubstituível a quebra do sigilo bancário para se comprovar que a origem dos recursos advém, por exemplo, do contrabando de armas. Como ensina José Afonso da Silva, o direito à existência consiste “no direito de estar vivo, de defender a própria vida, de permanecer vivo” e de “não ter interrompido o processo vital senão pela morte espontânea e inevitável”²⁹⁰.

Como se verifica, o sigilo bancário pode ser quebrado para investigação criminal e instrução processual penal no crime de lavagem de dinheiro.

Relativamente ao crime de sonegação fiscal, nas hipóteses em que as condutas, sem adentrar no campo do direito penal, não constituam, também, crime de “lavagem de dinheiro”, por exemplo, não deve ser quebrado o sigilo bancário.

²⁹⁰ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**, p. 197.

O bem jurídico que se protege ao se tratar do crime de sonegação fiscal é a arrecadação de tributos. Assim, constitui a essência do crime de sonegação fiscal a fraude destinada ao não-pagamento ou ao pagamento parcial do tributo. O expediente para a sua prática pode se dar das seguintes formas: a) a omissão; b) a falsidade; c) o conluio; d) emprego de artifício, ardil ou qualquer outro meio.

Na avaliação de João Marcelo de Araújo Junior, tal prática é comparável ao estelionato, chegando este autor a afirmar que a sonegação fiscal é um "estelionato tributário"²⁹¹.

Ademais, o sistema tributário nacional consagra injustiças de toda ordem, pois, como ensina Índio Jorge Zavarizi, sempre extraiu da supertributação sobre o consumo, a maior parte de suas rendas e o resultado tem sido preços inacessíveis à maior parte da população e rendas tributárias insuficientes.

Segundo afirmado por Índio Jorge Zavarizi, no início da década de 90, a inexistência de um mercado interno forte inviabilizaria qualquer tentativa de elevação da carga tributária, pois o consumo é insignificante, de modo que as micros, pequenas e médias empresas são levadas a reduzir ou encerrar suas atividades²⁹².

²⁹¹ ARAÚJO JUNIOR, João Marcello. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 157.

²⁹² ZAVARIZI, Índio Jorge. **Política de Direito Tributário**. Florianópolis, 1993, 228d. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina, p.111.

Como assinala Rogério L. Furquim Werneck, professor titular do Departamento de Economia da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, todavia a carga tributária experimentou grande crescimento em decorrência do ICMS, cuja receita agregada tem advindo da tributação extremamente alta de um pequeno número de bens e serviços, como telecomunicações, eletricidade e combustíveis, inclusive em razão do aumento de tarifas ao longo da década de 90, havendo Estados que praticam alíquotas de trinta por cento²⁹³

Por outro lado, o Poder Executivo, por ocasião da venda da moeda estrangeira para os investidores globais, não aumenta as alíquotas do imposto sobre operações de câmbio, consoante competência tributária da União (artigo 153, inciso V, da CF), inclusive nos momentos agudos de crise nos mercados financeiros globais, o que poderia desestimular a saída de moeda necessária ao equilíbrio da balança de pagamentos.

Relativamente às disposições da Lei n. 105/00, que trata da quebra do sigilo bancário por meio de atos administrativos, em decorrência de inadimplência das obrigações tributária, a inconstitucionalidade é inconteste, pois não se vislumbra a colisão com qualquer outro direito fundamental, agravado pelo fato de haver um sistema tributário notoriamente injusto o que, aliás, constitui um consenso na sociedade brasileira.

²⁹³ WERNECK, Rogério L. Furquim. Contorcionismo e reforma tributária. O **Estado de São Paulo**. Edição de 25 de fevereiro de 2005. p. b-1.

No sistema tributário brasileiro assiste-se algo semelhante ao que Vera Regina Pereira de Andrade²⁹⁴ tem constatado no sistema penal, com base na obra de Alessandro Baratta²⁹⁵, pois o sistema, ao necessitar de recursos para a manutenção do Estado, sujeito às condicionantes da globalização financeira, constrói o universo da tributação mediante a seleção dos contribuintes que serão etiquetados, em um *continuum* consistente no tripé Fiscalização-Procuradoria fiscal-Judiciário. Este último baseia suas decisões em uma estrita legalidade que ignora as, no mínimo, injustas presunções absolutas constantes no ordenamento, sendo estigmatizados de sonegadores todos aqueles que deixam de entregar a moeda, objeto do tributo.

4.4 O dever instrumental tributário e a segurança do contribuinte

O dever instrumental tributário resulta de disposição normativa que objetiva o controle da arrecadação da importância devida como tributo.

²⁹⁴ANDRADE, Vera Regina Pereira de. A Construção Social dos Conflitos Agrários como Criminalidade. In: SANTOS, Rogério Dutra dos (Org.). **Introdução Crítica ao estudo do sistema penal**: elementos para a compreensão da atividade repressiva do Estado. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 26.

²⁹⁵BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e crítica do direito penal**: introdução à sociologia do direito penal. Tradução, prefácio e notas: Juarez Cirino dos Santos. 3 ed. Rio de Janeiro: Revan-Instituto Carioca de Criminologia, 2002.

A norma autônoma, segundo a terminologia de Kelsen²⁹⁶, apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o sujeito ativo, titular da capacidade tributária ativa, e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual terá o primeiro o direito subjetivo público de exigir do segundo o cumprimento de dever jurídico, consubstanciado numa prestação pecuniária.

O conceito de tributo, na qualidade de prestação pecuniária que não constitui sanção de ato ilícito, é o cerne da construção sistemática do direito tributário. Logo, o que não se refere à estrutura, feição e disciplina do tributo é regido por institutos de direito administrativo.

Como já referido, embora o artigo 113 denomine "obrigação tributária" e "dever instrumental tributário" de obrigações tributárias principal e acessória, respectivamente, não constituem espécies do gênero obrigação, mas de conceitos diferentes.

Aos deveres instrumentais tributários, repita-se, falta o caráter de patrimonialidade, o conteúdo medido em valores econômicos, pois, segundo o exemplo de Paulo de Barros

²⁹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, p. 90.

Carvalho²⁹⁷, “muitas pessoas que não realizaram o fato jurídico de imposto de renda e proventos de qualquer natureza são instadas a prestar declarações ao Ministério da Fazenda”.

Isto é particularmente relevante quando se trata do direito tributário internacional, pois é comum que os Estados incluam nos seus ordenamentos normas que disciplinem a competência tributária e, conseqüentemente, o âmbito do poder administrativo de imposição, em razão da idéia da soberania como poder independente e supremo do Estado dentro do espaço territorial. Desta forma, é excluído o poder dos demais, constituindo um corolário da soberania²⁹⁸.

O administrador da coisa pública está sujeito à lei. Assim, a legalidade como direito fundamental (artigo 5º, inciso II, da CF) constitui uma norma de bloqueio quando trata das relações do particular com o poder público.

Não se confunde com a estrita legalidade do direito tributário que condiciona a exigência do tributo (artigo 150, inciso II, da CF), enquanto a legalidade administrativa (artigo 37, da CF) constitui uma imposição, um dever do administrador público e seus agentes²⁹⁹. Com efeito, o princípio da legalidade como direito fundamental busca proteger o interesse do particular contra o Estado.

²⁹⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**, p. 286.

²⁹⁸ GRUPENMACHER, Bettina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 44.

²⁹⁹ MALERBI, Diva. O Princípio da Moralidade em Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da. **O princípio da moralidade em Direito Tributário**, p. 56.

A legalidade administrativa tem um conteúdo diverso da estrita legalidade tributária, visto que aquela deve ser considerada juntamente com os demais princípios orientadores da Administração Pública como, por exemplo, o da moralidade e da eficiência administrativas.

As leis instituidoras do fato gerador da obrigação tributária devem prever todos os elementos necessários para a exigência do tributo, enquanto a legalidade administrativa pode ter leis não auto-executáveis, em especial as relativas a deveres instrumentais tributários que dependam de uma complementação, do regulamento.

Ao Presidente da República compete, segundo o artigo 84, inciso IV. da CF: "sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir regulamentos para sua fiel execução". Logo, a Administração Pública constitui uma atividade atrelada, submetida à lei. Ademais, a competência do Presidente da República para dispor sobre a organização e o funcionamento dos órgãos da Administração Federal depende de lei, consoante o artigo 84, inciso VI, da CF.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello, no entanto, "o exercício resultante desta competência não poderá implicar imposição a terceiros de obrigações de fazer ou deixar de

fazer, pois a tanto se oporia o artigo 5º, inciso II, da CF”³⁰⁰.

Roque Antonio Carrazza entende que o regulamento no Brasil é “um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais”³⁰¹.

Cabe enunciar os significados atribuídos pelo mesmo autor quanto aos termos utilizados em seu conceito³⁰²:

a)ato normativo: o regulamento encerra uma manifestação ou declaração de vontade que gera direitos e obrigações;

unilateral: a sua edição independe da anuência dos destinatários;

b)inerente à função administrativa: a CF atribui ao Presidente da República e aos Ministros de Estado (artigos 84, IV e 87, II, da CF) o poder de regulamentar, todavia, entende o autor, exclusivamente quanto a estes dispositivos:

[...] mas, não é só em decorrência destes dispositivos que estes regulamentos devem ser baixados; pelo contrário, a Administração, para bem cumprir sua tarefa específica, que é atuar em prol do bem comum, mas sempre submetida à lei, **deve**, por vezes, tomar providências inclusive regulamentares [sic][Grifo nosso],

³⁰⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 2. ed., rev., ampl. e atual. com a CF de 1988, 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 59, nota 8.

³⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981, p. 14.

³⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **Idem**. p. 14-17.

para admitir em seguida que “os regulamentos não esgotam a função administrativa que, muito vasta, compreende também os atos e fatos administrativos, os contratos e os atos da administração”³⁰³;

c) que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável: o regulamento só se refere à lei que “o Executivo deve aplicar ou zelar diretamente para que seja bem aplicada (lei administrativa *lato sensu*)”³⁰⁴;

d) cria normas jurídicas gerais: o regulamento alcança um número indeterminado de pessoas e situações, daí ser denominado, também, de “ato administrativo de caráter geral”³⁰⁵.

Como já destacado, não se pode desconsiderar uma “crise da legalidade”. Assim, se por um lado não se pode dispor diversamente do que a lei estabelece, por outro não se pode ignorar que para realizar, inclusive o projeto constitucional, o Poder Executivo deve suprir lacunas da lei, não se restringindo a detalhes ou a meios de execução. Por exemplo, não se concebe que a lei que determina a apresentação da declaração anual de imposto de renda preveja quais características deve ter o formulário e a forma de preenchimento. No entanto isto tem transcendente importância, inclusive no planejamento tributário internacional, uma vez

³⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Regulamento no direito tributário brasileiro**, p. P. 14.

³⁰⁴ Ibidem, p. 15.

³⁰⁵ Idem.

que os agentes econômicos devem considerar os deveres instrumentais tributários no processo de decisão³⁰⁶.

Na interpretação constitucional deve-se dar primazia aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social e o reforço da unidade política. Isto não significa que deva existir uma integração entre Estado e sociedade que dá ensejo a toda sorte de autoritarismo e personalismo políticos, mas, antes, como ensina José Joaquim Gomes Canotilho, deve-se partir “da conflitualidade constitucionalmente racionalizada para alcançar soluções pluralisticamente integradoras”³⁰⁷.

Como também concebido pelo autor mencionado, o conceito de legalidade administrativa viabiliza o princípio da máxima efetividade na interpretação constitucional, pois, como a sua denominação já indica, deve ser atribuído o sentido que dê maior eficácia à norma constitucional. A propósito, deve ser considerado - também segundo o ilustre constitucionalista - que, em caso de dúvidas, deve-se preferir a interpretação que reconheça maior eficácia à norma constitucional³⁰⁸.

Assim, disposições relativas a dever instrumental tributário podem decorrer inclusive de decreto, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o

³⁰⁶ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**, p. 51.

³⁰⁷ CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**, p. 233.

³⁰⁸ Idem.

Distrito Federal e os Municípios, inexistindo, portanto, reserva absoluta de lei para sua criação.

Tais disposições contidas nos veículos normativos acima referidos e integrantes da legislação tributária, segundo o artigo 100 do CTN, devem fundar-se na lei autorizadora da instituição dos deveres instrumentais, votada pelo Poder Legislativo. Trata-se do "princípio da legalidade geral", segundo a terminologia de Geraldo Ataliba, inserido em nossa Constituição por meio da máxima "ninguém é obrigado a fazer ou não fazer se não em virtude da lei".

A compatibilização do exercício da propriedade e da liberdade de todos depende de uma legislação de polícia, entendida como a legislação administrativa, reguladora do normal exercício do direito de liberdade e do direito de propriedade dos cidadãos, bem como criadora dos instrumentos e meios de fiscalização cuja observância deve estar prevista na lei³⁰⁹.

Dado o papel de destaque que a lei formal tem na instituição do tributo (artigo 150, inciso I, da CF), a doutrina de Hans Kelsen encontrou um terreno fértil para sua aplicação no direito tributário, visto que a discussão sobre como são feitas as normas relativas à relação jurídica obrigacional tributária tem encontrado maior interesse do que a discussão sobre o conteúdo, inclusive de caráter

³⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. **Revista de Direito Tributário**, p. 142-155.

interdisciplinar, das normas relativas a este ramo de estudo do Direito.

Giuseppe Lumia, baseado nas lições de Miguel Reale, chama a atenção que a experiência jurídica, setor fundamental da experiência humana, se distingue em razão de extrair sua significação das regras de conduta que são as normas jurídicas. Logo, a experiência jurídica considera a norma, o fato e o valor³¹⁰.

Destarte, o estudo do direito tributário deve considerar a experiência jurídica em sua integridade sem, contudo, negligenciar o aspecto normativo estudado pela teoria geral do Direito.

Considerando que as funções administrativa e judicial também são encontradas no Poder Legislativo, a experiência jurídica demonstra que o Congresso Nacional tem contribuído para esclarecer situações, por meio de Comissões Parlamentares de Inquérito, cujas conclusões têm-se revelado úteis para se adotar políticas públicas e defender o interesse público - a par das funções constitucionais atribuídas ao Ministério Público.

Também, no processo de impedimento do Presidente Collor, que não chegou a ultimar, o próprio Congresso Nacional não titubeou ao corresponder ao papel reservado pela CF, exercendo uma função jurisdicional.

³¹⁰ LUMIA, Giuseppe. **Elementos de teoria e ideologia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 4.

Ao mesmo tempo, as leis editadas por aquelas casas legislativas não resultam, muitas vezes, de um necessário tirocínio, prejudicando as expectativas de pacificação social que se inspiram em tais veículos normativos.

O dever instrumental tributário, frise-se, não tem caráter patrimonial, apesar do CTN denominá-lo uma "obrigação tributária acessória"³¹¹.

Assim, lei, em sentido estrito, somente é exigida para instituir ou aumentar tributo, conforme o artigo 150, inciso I, da CF, ou seja, para instituir ou aumentar a prestação consistente em dar dinheiro para o Estado.

Como ensina Geraldo Ataliba, o regulamento não pode modificar ou ab-rogar qualquer lei tributária, nem suspender ou adiar-lhe a execução³¹². Além disso, lhe é vedado estabelecer normas instituidoras de obrigações tributárias que constituam objeto de funções privativas do legislador.

Nesse sentido, o regulamento não pode invadir os domínios reservados ao Congresso Nacional, no âmbito federal, e às casas legislativas, no âmbito dos estados e dos municípios. O regulamento deve ser compatível com a lei tributária e a Constituição, ainda, deve observar os princípios que orientam a atividade administrativa.

³¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 284.

³¹² TALIBA, Geraldo. Decreto Regulamentar no Sistema Brasileiro. In: **Revista da Universidade Católica de São Paulo**, v. XXXVII, fascículos 71-72, 1969. apud CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981, p. 103.

Ressalve-se, por fim, que apesar de todas as dificuldades indicadas, o dever instrumental tributário é um meio mais seguro de controle da arrecadação do tributo do que as informações recolhidas *a posteriori*, pois a Fazenda Pública, ao instituir e exigir seu cumprimento diminui a discricionariedade na investigação sobre a atividade do contribuinte, cujas conseqüências podem ser agravadas, em nível internacional, ao se observar o tratado que autoriza troca de informações. Nesse caso, o interesse em jogo pode não se restringir ao contribuinte, mas a toda República Federativa do Brasil ao se tratar, por exemplo, de operações comerciais da Petrobrás.

4.5 A instituição de dever instrumental tributário por meio de tratado

A resolução do problema relativo ao "âmbito da eficácia" ou, ao menos, da instituição de dever instrumental tributário no exterior, depende da dilucidação do âmbito da incidência, uma vez que só pode ser aplicada a lei válida, segundo o ordenamento que integra, a exemplo do que ocorre na falta de uma melhor designação interna do direito tributário, como corolário do princípio da legalidade.

A territorialidade não exclui a possibilidade de colaboração entre os Estados, a fim de encarar o atual estágio de globalização das atividades econômicas, não sendo possível

vislumbrar, em futuro próximo, tributação em nível mundial, como antevê Alberto Nogueira³¹³.

Heleno Tôrres, ao analisar o planejamento tributário internacional, que constitui “um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar situações jurídicas orientadas à otimização da carga fiscal”³¹⁴, a serviço da decisão privada em investimentos transnacionais, realça não ser possível concentrar-se apenas nos preceitos de determinação da carga tributária aplicável, decorrente da formação de obrigações tributárias principais. Urge considerar, em paralelo, o custo das empresas com os deveres instrumentais ou formais, denominados obrigações tributárias acessórias pelo artigo 113, parágrafo 2º, do CTN³¹⁵.

Tais deveres instrumentais tributários ou, segundo a terminologia do CTN, obrigações tributárias acessórias não têm conteúdo patrimonial. Disto resulta a advertência de Heleno Tôrres, posto que constituem um meio indispensável para a eficácia do poder de tributar do Estado, não podendo, porém, este descurar dos direitos e garantias individuais, entre os quais os garantidores do contribuinte, na sua instituição, daí a relevância de seu estudo.

Os deveres instrumentais tributários, baseados na colaboração administrativa entre Estados e sem ferir os direitos e garantias individuais, tornam eficaz a dilucidação

³¹³ NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalização e tributação**, p. 273.

³¹⁴ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**, p. 51.

³¹⁵ Ibidem, p. 54.

das situações que constituem fato gerador da obrigação tributária principal nas atividades transnacionais, bem como viabilizam o cumprimento de decisões em matéria tributária, reduzindo o conflito entre Estados.

Tal aspecto confere eficiência e impessoalidade na atuação da administração tributária e garante a justiça fiscal, uma vez que busca tratar de forma igualitária tanto os que praticam a situação jurídica sujeita ao imposto em um único território, como em diferentes territórios, sujeitos a soberania distintas. Essa atuação administrativa, porém, está sujeita aos princípios peculiares ao regime jurídico-administrativo que orienta, inclusive, a atividade fiscalizadora.

Observe-se que a colaboração administrativa não é estranha à legislação tributária brasileira. Os entes federativos referidos na CF (União, estados, municípios e o Distrito Federal) não guardam uma hierarquia entre si, uma vez que as competências tributárias em matéria de impostos, por exemplo, que lhes são atribuídas pela Lei Maior, são bem delimitadas, existindo inclusive um regime jurídico impeditivo de conflito de competência (artigo 146, inciso I, da CF).

Todavia, como demonstrado, o tratado, por se referir a norma de direito internacional, vincula toda a República Federativa do Brasil, "formada pela união indissolúvel dos Estados e municípios e do Distrito Federal", segundo o

realçado no artigo 1º da CF, podendo produzir efeitos nos Estados e municípios.

Dispõe o artigo 102 do CTN que a legislação tributária dos estados, Distrito Federal e municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam a extraterritorialidade, os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais da União.

A crescente importância das relações internacionais traz um fator complicador para a teoria das fontes do direito interno, visto que esta racionaliza os atos normativos dentro do âmbito das soberanias estatais.³¹⁶

Tratado, como já enunciado, é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público e destinado a produzir efeitos jurídicos³¹⁷. Assim, o conteúdo do tratado é vastíssimo, podendo tratar de quaisquer matérias.

Existe a perspectiva de que, cada vez mais, tratados serão celebrados, um exemplo significativo deste fato é que, ao colocar em segundo plano as negociações da Alca, o Brasil optou por celebrar, pelo menos, trinta acordos comerciais com outros países em desenvolvimento³¹⁸. Isto constitui um exemplo das possibilidades de conteúdo que podem ter os tratados, em vista da globalização.

³¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 239-240.

³¹⁷ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, p. 14.

³¹⁸ Denise Chrispim. O Brasil desiste da Alca e busca outros parceiros. **O Estado de São Paulo**. Edição de 4 de abril de 2004. p. b-1.

Em diversas oportunidades a Constituição reconhece que os tribunais têm competência para apreciar direitos subjetivos constantes no texto de tratado internacional³¹⁹.

Alberto Xavier entende que isto significa que tais direitos subjetivos “decorrem diretamente de tratados internacionais, não previamente convertidos em leis internas”, a fim de corroborar seu entendimento de que:

[...] não faria sentido a clara dicotomia que a Constituição estabelece entre ‘tratado e lei federal’ ao prever a possibilidade de ambos serem contrariados por decisões judiciais e a possibilidade de ambos ofenderem a Constituição³²⁰.

Heleno Tôrres tem entendimento semelhante, embora considere que o tratado não vige no direito interno, mas o decreto legislativo que o incorpora na ordem interna, como já aludido, considera que a Constituição faz dispensável referência aos tratados, quando se refere à competência dos tribunais, uma vez que são “leis” do ponto de vista interno e inerentes ao direito internacional³²¹.

A necessidade do tratado internacional para instituir dever instrumental tributário no interesse de Estado

³¹⁹ O artigo 109, inciso III, assinala que aos juízes federais compete processar e julgar as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional”. O artigo 104, inciso III, alínea “a” determina que compete ao Superior Tribunal de Justiça julgar, em recurso especial, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência. O artigo 102, inciso III, alínea “d”, dispõe que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, em recurso extraordinário, quando a decisão recorrida “declarar a inconstitucionalidade do tratado ou lei federal”.

³²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 121.

³²¹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**, p. 577.

estrangeiro se deve ao fato da República Federativa do Brasil estar praticando ato no interesse do Estado estrangeiro, como o faz, por exemplo, para investigar um estrangeiro no interesse da República Italiana, em função de suspeitas de pertencer à Máfia.

Do ponto de vista da experiência jurídica como um todo, o dever instrumental tributário revela-se mais eficaz que a troca de informações entre os Estados, dado que alcança indistintamente as pessoas em determinada situação jurídica e veicula norma geral e abstrata.

Portanto, os deveres instrumentais tributários, diferentemente do sentido que lhe é emprestado pela doutrina por não instituir norma tributária *stricto sensu*, constituem uma segurança para o contribuinte, pois o poupa da discricionariedade inerente à ação fiscalizadora e sua execução é mais simples em razão dos modernos meios de comunicação, notadamente a internet.

Relativamente à sanção decorrente da inobservância do cumprimento dos deveres instrumentais tributários, na hipótese de não ser prevista no tratado a que se refira, deve haver lei em sentido estrito que institua as penas, quando a infração não estiver prevista no tratado. Observe-se que esta técnica legislativa não é estranha ao Direito, pois se assemelha às “normas penais em branco” do direito penal.

Dispõe o artigo 268 do Código Penal que constitui crime "infringir determinação do poder público, destinada a impedir a introdução ou propagação de doença contagiosa".

Esclarece Magalhães Noronha que "a determinação pode provir de qualquer autoridade (federal, estadual ou municipal), não importando sua hierarquia, desde que possa ditá-la, isto é, tenha competência para impô-la", competindo ao juiz aferir tal atribuição da autoridade pública, sendo-lhe inclusive "vedado pronunciar-se acerca da oportunidade e conveniência ou eficácia da medida"³²².

Outro exemplo de "norma penal em branco" é o constante no artigo 269 do Código Penal, ao dispor que constitui crime "deixar o médico de denunciar à autoridade pública doença cuja notificação é compulsória", pois o preceito completa-se com os regulamentos sanitários, uma vez que estes enunciam moléstias que devem ser obrigatoriamente denunciadas.

Tais dispositivos podem fazer referência a normas internacionais como é caso do Decreto Estadual paulista n. 12.342/78 que indica como de notificação compulsória à autoridade sanitária: I - doenças que podem requerer medidas de isolamento ou quarentena, de acordo com o Regulamento Sanitário Internacional; II - doenças constantes de relação

³²² NORONHA, Magalhães. **Direito penal**. São Paulo: Saraiva, 21 ed., atualizada por Adalberto Q. T. de Camargo Aranha, v. 4 - Dos crimes contra a saúde pública a Disposições finais, 2001, p. 11.

elaborada pela Secretaria de Estado da Saúde, a ser atualizada periodicamente, obedecida a Legislação Federal³²³.

Desta forma, não se acompanha, neste passo, o entendimento de Roque Antonio Carrazza que entende ser defeso ao regulamento descrever infrações, tendo em vista a noção de "norma penal em branco" exposta³²⁴.

Portanto, pode uma lei nacional, no sentido formal, prever sanções para inobservância de dever instrumental tributário constante em tratado ou autorizada por este.

A rigor, quando se refere a tratado que disciplina o exercício de poder de polícia no interesse de Estado estrangeiro, a questão fulcral não é tão-somente a relativa à forma de veiculação da norma, mas, sim, a de caráter material, uma vez que se trata de disposição em que a República Federativa do Brasil age no interesse de outro Estado, o que é necessário e admitido em Direito, inclusive no campo da investigação criminal.

³²³ MAGALHÃES NORONHA, **Direito penal**, p. 15.

³²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**, p. 103.

CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho evidenciou-se que a instituição de dever instrumental tributário por meio de tratado internacional é possível.

Em virtude da atuação em espaços sujeitos a diferentes soberanias, as empresas passam a considerar estratégica, por exemplo, a organização que reduza a carga tributária por meio da distribuição de receitas e despesas em diversos países, bem como pela fixação de domicílio em países que não tributam ou o fazem de forma favorecida para recebimento ou distribuição do lucro.

Durante o século XX, a sociedade brasileira tem aplicado um grande esforço no desenvolvimento da atividade empresarial e esta tem-se integrado de forma crescente com as realizadas em outros países, como indicam os níveis alcançados pelo investimento estrangeiro.

O objeto mediato da obrigação tributária é a moeda emitida pelo Estado e expressão de sua soberania. Logo, não é possível vislumbrar-se, em futuro próximo, uma tributação global, devendo o Estado, para a satisfação das necessidades sociais, buscar recursos por meio de tributo.

A moeda tem as funções de meio de pagamento, medida de valor e reserva de valor. Na era da globalização privilegia-se a função da moeda como reserva de valor, a fim de assegurar sua conversibilidade com as emitidas por Estados estrangeiros, em particular as aceitas no comércio internacional.

Os agentes econômicos que desenvolvem suas atividades em territórios sujeitos a diferentes soberanias logram reduzir sua carga tributária e o Brasil passa a exigir proporcionalmente mais tributo daqueles que mantêm seus bens e atividades no território nacional.

Ainda que a lei institua hipóteses de incidência sobre fatos econômicos promovidos por agentes sujeitos a diferentes soberanias, a atuação da administração tributária para controlar a arrecadação do tributo é limitada, pois não pode atuar em outros países.

Novas formas de atuação, baseadas em normas com eficácia internacional e relacionadas a tratados internacionais, se fazem necessárias, a exemplo do ocorrido pela União Européia e proposto pela Organização para a Cooperação para o Desenvolvimento Econômico.

Embora o tratado internacional seja veículo normativo de primeira importância no mundo globalizado, a doutrina diverge sobre seu papel na ordem jurídica brasileira.

O dualismo, acolhido por parte da doutrina, considera que a diversidade das fontes de direito internacional e de direito interno exige a transformação da disposição internacional em lei interna.

O monismo, por outro lado, considera que o direito constitui uma unidade, assim a ordem interna e a internacional são faces de uma mesma ordem jurídica. Dentre os monistas existem aqueles que conferem primado ao direito interno e outros, ao direito internacional.

Evidenciou-se que, independentemente da perspectiva que se adote, o conteúdo veiculado pelo tratado, para produzir efeitos na ordem interna, deve observar as disposições da Constituição da República Federativa do Brasil.

Na sistemática brasileira, a vigência do tratado depende da promulgação do tratado por meio da edição de decreto do Presidente da República, com a íntegra do texto convencional anexo, ratificando-o. Por fim, desde que tenha entrado em vigor na ordem internacional, consoante os requisitos constantes no próprio corpo do tratado, é o tratado incorporado na ordem interna.

A Constituição da República não autoriza, sob pena de não ser observado o princípio da isonomia material, que se disponibilize sem anuência do contribuinte, para Estados estrangeiros, em razão de tratados de troca de informações e de assistência administrativa, informações protegidas pelo sigilo fiscal ou deixe de adotar procedimento idêntico ao previsto no artigo 198 do Código Tributário Nacional.

Em decorrência da soberania tributária, os Estados, ainda que promulguem normas tributárias que produzam efeitos em outro país, não podem exigir-lhe o cumprimento em território estrangeiro sem anuência do Estado a que pertencem, salvo a existência e segundo a forma constante em tratado internacional que o autorize.

O exercício da competência tributária na República Federativa do Brasil deve observar os princípios constitucionais tributários que constituem o alicerce do sistema e suas disposições devem irradiar para as diferentes normas componentes da ordem jurídica tributária.

Dentre os direitos fundamentais do contribuinte Destacou-se o direito à intimidade, a fim de se concluir pela inconstitucionalidade das disposições que autorizam a quebra do sigilo bancário para aferir a renda e o patrimônio do contribuinte.

Evidenciou-se, ademais, que o tratado, atendido o acima exposto, vincula o Estado brasileiro, alcançando, conseqüentemente, a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal.

A administração tributária deve observar os princípios de direito administrativo para conferir efetividade à tributação, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ressalte-se, também, que o poder de polícia, atribuído à administração tributária, deve ser exercido observando-se os princípios de direito administrativo.

Na democracia representativa contemporânea, a lei votada pelos parlamentos não constitui por si só uma garantia do contribuinte, devendo ser acompanhada por medidas de controle da atuação da administração tributária.

O dever instrumental tributário está sujeito ao princípio da legalidade administrativa, atribuindo-se à administração tributária a possibilidade de expedir atos administrativos destinados a regular a aplicação da norma relativa ao dever instrumental tributário.

O conteúdo veiculado por tratado de troca de informações e assistência administrativa do qual o Brasil seja parte deve estar sujeito à severa disciplina.

A administração tributária, a fim de obter os recursos necessários para a satisfação das necessidades públicas, precisa de outros meios de atuação no âmbito internacional, compatíveis com a observância dos direitos do contribuinte.

Além disso, a experiência demonstra, como exemplificado pelo Cadastro das Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda (CPF-MF) e pelo Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), que os deveres instrumentais tributários, facilitado seu cumprimento pela internet e pelos sistemas inteligentes, têm um caráter de generalidade e constituem um estímulo aos contribuintes para cumprirem suas obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANDRADE, Renato e D'AMORIM, Sheila. Contas Externas: superávit e investimento recorde. **O ESTADO DE SÃO PAULO**, 26 agosto 2004, B-6.

ANDRADE, Vera Regina Pereira de. **Sistema penal máximo x cidadania mínima**: códigos de violência na era da globalização. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____. A Construção Social dos Conflitos Agrários como Criminalidade. In: SANTOS, Rogério Dutra dos (Org.). **Introdução Crítica ao estudo do sistema penal**: elementos para a compreensão da atividade repressiva do Estado. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

ARAÚJO JUNIOR, João Marcello. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

ARNAUD, André-Jean. **O Direito entre a Modernidade e Globalização**: Lições de Filosofia do Direito e do Estado. Tradução de Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

ASCARELLI, Tullio. **Obbligazioni Pecuniarie**. Bologna-Roma: Nicola Zanichelli Editore Soc. Ed. del Foro Italiano, 1959.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito da Internet e da sociedade de informação**: estudos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 47. p. 143-155.

AYALA, José Luis Pérez de. **Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno**. Madrid: Dykinson, 2001.

BACHELARD, Gaston. **A formação do espírito científico**: contribuição para uma psicanálise do conhecimento. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.

BALASSA, Bela. **Comércio Internacional**. Rio de Janeiro: Victor Publicações, 1980.

Balthazar, Ubaldo César. **La TVA Europeene et son evolution para Étapes en Fonction du Processus d'Integration au sein de la CEE** (Période 1958-1991), Bruxelas, 1992-1993, 392f. Tese (Doctorat en Droit) - Faculte de Droit, Université Libre de Bruxelles.

_____. (Org.). **Reforma tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídico-políticos da atividade tributária do Estado contemporâneo na Era da Globalização. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). **Temas do direito tributário**: estudos em homenagem ao professor Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.p. 19-38.

BAPTISTA, Eduardo. **Dimensão Institucional dos Processos de Integração**: As Políticas Industrial, de Concorrência e Comercial da Comunidade Européia. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio Exterior, 1993.

BAPTISTA, Luís Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CASELLA, Paulo Borba (Orgs.). **Mercosul**: das Negociações à Implantação. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e crítica do direito penal**: introdução à sociologia do direito penal. Tradução, prefácio e notas: Juarez Cirino dos Santos. 3 ed. Rio de Janeiro: Revan-Instituto Carioca de Criminologia, 2002.

BARBOSA, Denis Borges. Capacidade do Município de Participar de Atos internacionais de Caráter não vinculante com entidades infraestatais. **Universidade Estadual do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro. Disponível em:

[http://www2.uerj.br/~direito/publicacoes/mais_artigos/capacidade do municipio.html](http://www2.uerj.br/~direito/publicacoes/mais_artigos/capacidade_do_municipio.html). Acesso em: 28 jan. 2005.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços, n. 70, p. 140-149, julho/2001.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola Matteucci; PASQUINO, Grianfranco. **Dicionário de Política**. 2 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1986.

BRASIL. **CTN**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. A Adaptação dos Sistemas Tributários à Globalização. Disponível em: <www.receita.federal.gov.br> . Acesso em: 7 jan. 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. A Adaptação dos sistemas tributários à globalização. Disponível em: <www.receita.federal.gov.br> . Acesso em: 17 set. 2004.

BRASIL. (Constituição 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Decreto-lei 1.182 de 16 de julho de 1971.

BRASIL. Lei n. 4595/64. **Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Lei n. 9.613/88.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão n. 1480-DF**, publicado no Diário da Justiça de 18 de maio de 2001.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**.

CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991.

_____. **Rever ou Romper com a Constituição Dirigente?** Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo. [Tópicos para uma conferência a realizar no Instituto Pimenta Bueno de S. Paulo]. São Paulo: 22 set.1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, p. 8, out./dez.1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994.

CASTELS, Manuel. **A sociedade em rede**. A era da informação: economia, sociedade e cultura. v.1. São Paulo: Paz e Terra, 1999

CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino. **Introdução à História do Direito: Estados Unidos x Brasil**. Florianópolis: IBRADD, CESUSC, 2001.

_____. **Teoria e Prática do Direito Comparado e Desenvolvimento: Estados Unidos x Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, UNIGRANRIO, IBRADD, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COMPARATO, Fabio Konder. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE, **Code Européen de la Concurrence**: notas de jurisprudência e bibliografia por Robert Kovar. 2. ed. Paris: Dalloz, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Estudos sobre o imposto de renda**, 1994, p. 19-31.

COUTO, Ronaldo Costa. **História Indiscreta da ditadura e da abertura: Brasil: 1964-1985**. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2003

DALLARI, Pedro Boholometz de Abreu. **A Recepção do Tratado Internacional no Direito Brasileiro**: uma proposta de sistema integrador. São Paulo, 1999. 245 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

DaMATTA, Roberto. **A casa & a rua; espaço, cidadania, mulher e morte no Brasil**. Rio de Janeiro: Guanabara, 1987.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DOLINGER, Jacob. **As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o Direito interno e o Direito Internacional**: um exercício de ecletismo. Rio de Janeiro: Forense. Revista Forense. v.334.

DWORKIN, Ronald. **Los Derechos em serio**. 2. ed. Trad. Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 1989.

_____. **Uma Questão de Princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 2000.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte**. Campinas: Copola, 2000.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6. ed. Trad. por João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1988.

FARIA, José Eduardo. **O Direito na Economia Globalizada**. São Paulo: Universidade de São Paulo. P 414. Tese (titular). Faculdade de Direito, 1998.

_____. **Direito e Globalização Econômica: Implicações e Perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 6. ed. Porto Alegre: Globo, 1984.

FARJAT, Gerard. **Droit Économique**, Paris: PUF, 1982.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo, Atlas, 1990.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**, 3. ed.atual.São Paulo: Saraiva, 1995.

FRIEDMAN, Wolfgang. **El Derecho en una sociedad en transformación**. México: Fondo de Cultura Económica, 1966.

WERNECK, Rogério L. Furquim. Contorcionismo e reforma tributária. **O Estado de São Paulo**. Edição de 25 de fevereiro de 2005. p. b-1.

GALBRAITH, John Kenneth. **A Economia e o interesse público**. São Paulo: Pioneira, 1988.

GOMES, Luiz Flávio. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil (particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos). **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 21-31,dezembro 1994.

GONÇALVES, Reinaldo. **O Brasil e o Comércio Internacional: Transformações e Perspectivas**. São Paulo: Contexto, 2000.

GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (Interpretação e Crítica). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUIMARÃES, Samuel Pinheiro. **Quinhentos anos de periferia: uma contribuição ao estudo da política internacional**. 2 ed. Porto Alegre-Rio de Janeiro: Universidade-UFRGS, Contraponto, 2000.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY John. **O Federalista**. Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Universidade de Brasília, 1984.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Armênio Amado-Editor, Sucessor, 1979.

KEYNES, John Maynard. **Economia**. Organizador [da coletânea] Tamás Szmrecsányi. 2 ed. São Paulo: Ática, 1984.

KUNTZ, Rolf. A Redescoberta da Igualdade como Condição de Justiça. In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça**. São Paulo: Malheiros, 1994.

LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre consumo, vendas e uso no comércio eletrônico. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos; WAISBERG, Ivo. **Comércio Eletrônico**. São Paulo: IASP-Instituto dos Advogados de São Paulo e Revista dos Tribunais, 2001.

LAMPRÉIA, Luís Felipe. Alca: os principais temas de um jogo. **Fundação Getúlio Vargas-Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 05, p. 11-14, maio 1997.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2. ed. Trad. de José Lamago, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1989.

Le Monde Diplomatique, n. 515, edição de fevereiro de 1997, p. 19.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003.

_____. Natureza vinculante das normas constitucionais programáticas. In: DOBROWOLSKI, Silvio (Org.) **A Constituição no mundo globalizado**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 205-224.

LLOYD, Dennis. **A idéia de lei**. Tradução Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LUMIA, Giuseppe. **Elementos de teoria e ideologia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LUNA, Felix. **Breve História de los Argentinos**. 13. Edición. Buenos Aires: Planeta Argentina, 1997.

MAGALHÃES, José Carlos. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional: uma análise crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MALERBI, Diva. O Princípio da Moralidade em Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da. **O princípio da moralidade em Direito Tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998.p 53-61.

MARIN, Denise Chrispim. O Brasil desiste da Alca e busca outros parceiros. **O ESTADO DE SÃO PAULO**, 4 abril 2004, p. b-1.

MARQUES, Maria Manoel Leitão. **Subcontratação e autonomia empresarial**. Porto: Afrontamento, 1992.

_____; SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda. **Direito Econômico**. Coimbra: Almedina, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Tributação no Mercosul**. 2. ed. atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2002 [Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves]

_____. (Org.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. Prefácio de M. Franchini Netto a 1 ed. 12. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Direito de Integração Internacional.** Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

_____. **Direito internacional americano:** (estudo sobre a contribuição de um direito regional para a integração econômica). Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico português-inglês, inglês-português.** 4.ed. Rio de Janeiro: Barrister's, 1991.

_____. **Elementos de Direito Administrativo.** 2. ed., rev., ampl. e atual. com a CF de 1988, 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil.** 31 ed., atualizada por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto, v. 4 - Direito das obrigações, 1ª Parte. São Paulo: Saraiva, 2003.

MONTESQUIEU. **De l'esprit des lois.** Chronologie, introduction, bibliographie par Victor Goldschmidt. Paris: Garnier-Flammarion, 1979.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação:** a nova matriz mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações:** fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil: v.1. São Paulo: Saraiva, 2003.

NORONHA, Magalhães. **Direito penal.** 21 ed., atualizada por Adalberto Q. T. de Camargo Aranha, v. 4 - Dos crimes contra a saúde pública a Disposições finais. São Paulo: Saraiva, 2001.

NUSDEO, Fabio. **Curso de economia:** introdução ao direito econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

OFFE, Claus. **Capitalismo desorganizado.** São Paulo: Brasiliense, 1989.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões Pedreira. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia:** conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PHILIPPI, Jeanine Nicolazzi. Legalidade e subjetividade. In: _____ (Org.). **Legalidade e Subjetividade.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2002, p 161-207.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

PIMENTEL, Luiz Otávio (Org.). **Direito da integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

PISTONE, Antonio. **La Giuridificazione Tributaria in rapporto agli altri rami de Diritto**. Verona: CEDAM-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1994.

PUGLIESI, Fabio. A Livre Circulação de Mercadorias no Mercosul. In: BAPTISTA, Luís Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CASELLA, Paulo Borba (Orgs.). **Mercosul: das Negociações à Implantação**. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998. p 174-186.

RATTI, Bruno. **Comércio Internacional e Câmbio**. 10 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

REALE, Miguel. A engenharia jurídica. **O Estado de São Paulo**, 1º março 2003, A-2.

REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados**. Prefácio Bilac Pinto. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Direito Internacional Público** (Curso Elementar). 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

REICH, Robert B., **O Trabalho das Nações: preparando-se para o capitalismo do século 21**. Tradução de Claudiney Fullman. São Paulo: Educator, 1994.

RIBAS, Lúcia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

ROVER, Aires José. **Representação do conhecimento legal em sistemas especialistas: o uso da técnica de enquadramentos**. Florianópolis, 1999. 305 p. Tese (Doutorado em Direito)-Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 12 ed. Traduzido por Manuel F. C. Mira Godinho. Lisboa: McGraw-Hill de Portugal, 1990.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. 5 ed. São Paulo: Best Seller, 1989.

SANTOS, Theophilo de Azeredo. Lavagem de dinheiro. In: NUNES, Aquiles Ferraz. **Lavagem de dinheiro** (Lei federal n. 9.613 de 03/03/1998). Rio de Janeiro: Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro, p.5-18, novembro 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos direitos fundamentais**. 2. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SEIXAS, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. 4 v. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2 ed., rev. e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SILVA, Karine de Souza, **O processo de consolidação do direito comunitário em contraposição ao descumprimento da ordem legal por parte dos Estados-membros da Comunidade Européia: limites e avanços no âmbito do procedimento por incumprimento**. Florianópolis, 2003, 464f. Tese (Doutorado em Direito)-Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 20 ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 35, de 20.12.2001). São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 798, abril 2002.

SIMONSEN, Roberto Cochrane. **A Controvérsia do Planejamento na Economia Brasileira: Coletânea da Polêmica Simonsen x Gudin, Desencadeada com as Primeiras Propostas Formais de Planejamento da Economia Brasileira ao final do Estado Novo**. 2 ed. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1978.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas das riquezas das nações**. 2 ed. trad. Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

SZMRECSÁNYI, Tamás (Org.). **KEYNES, John Maynard: economia.** Tradução de Miriam Moreira Leite. 2 ed. São Paulo: Atica, 1984 [Coletânea], p. 150.

SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito Econômico.** São Paulo: Saraiva, 1980.

_____. **Primeiras Linhas de Direito Econômico.** 3 ed., rev. e atual. por Therezinha Helena Linhares; pesquisa Adriana Ramos França. São Paulo: LTr, 1994.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** 3 ed. rev., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **De la Démocratie en Amérique.** Paris: Garnier-Flammarion, 1981.

TÔRRES, Heleno (Org.). **Direito Tributário Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Direito Tributário Internacional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.** 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento.** In: _____ (Org.). **Direito Tributário Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-74.

UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario.** Genova: CEDAM, 1999.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **A Ordem Jurídica do Mercosul.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.** 5 ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** 2 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Do Lançamento no Direito tributário brasileiro.** São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

ZAVARIZI, Indio Jorge. **Política do Direito Tributário**. Florianópolis, 1993. 228f + anexos. Tese (Doutorado em Direito)- Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina.